

# Statlig revisjon på japansk

---

**En studie av den japanske riksrevisjonen**

Masteroppgave i Japansk

Universitetet i Oslo

Det humanistiske fakultet

Institutt for Kulturstudier og orientalske språk

Bjørn Martin Ørvim, høsten 2009

60 studiepoeng

## Innhold

En studie av den japanske riksrevisjonen.....	1
1 Introduksjon .....	3
2 Metode .....	7
3 Begreper og teoretisk ramme .....	9
3.1 Forvaltningsrevisjon (effektivitetsrevisjon) og regnskapsrevisjon .....	9
3.2 New Public Management – moderne reformer i den statlige forvaltningen.....	14
4 Statlig revisjon i Japan - Den japanske riksrevisjonen .....	18
4.1 Rammene for den japanske riksrevisjonen - kort om det parlamentariske systemet i Japan ....	18
4.2 Den Japanske Riksrevisjonen – de formelle rammene og den generelle organiseringen og kompetansen.....	24
4.2.1 En historisk oversikt.....	24
4.2.2 Lov om den japanske riksrevisjonen .....	26
4.2.3 Den japanske riksrevisjonens organisering og kompetanse .....	35
4.3 Revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen.....	38
4.3.1 Revisjonsaktiviteter - et kort historisk tilbakeblikk og generell utvikling.....	38
4.3.2 Revisjonsprosedyren i den japanske riksrevisjonen .....	40
4.3.3 Den årlige revisjonsrapporten til den japanske riksrevisjonen .....	44
4.3.4 Revisjonsaktivitetene i 1996 og 1997 .....	48
4.4 Reformen i den japanske offentlige forvaltningen .....	65
4.4.1 New Public Management i Japan .....	66
4.4.2 Revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen i 2005–2006.....	74
5 Konklusjon .....	97
Sammendrag .....	101
Litteratur og kilder.....	102

## 1 Introduksjon

En riksrevisjons rolle er å kontrollere hvordan den utøvende myndighet (statsforvaltningen og eventuelt regional- og lokalforvaltningen) anvender statlige midler på veiene av en nasjonalforsamling. I tillegg til å revidere de statlige regnskapene vil denne kontrollen også kunne omfatte undersøkelser av om statlige midler anvendes effektivt. De fleste nasjoner i verden har en riksrevisjon. Selv i diktaturstater og nasjoner med et ettpartisystem vil bevilgende myndigheter ha behov for å kontrollere forvaltningens anvendelse av statens midler. En uavhengig riksrevisjon vil man imidlertid først og fremst finne i nasjoner med en folkevalgt forsamling som innehar en bevilgende og lovgivende makt.

Den folkevalgte forsamlings grad av kontroll av den utøvende myndighet vil avhenge av en rekke faktorer. Den statlige organiseringen, utformingen av statsbudsjettet og graden av desentralisering og fristilling i den statlige forvaltningen er noen sentrale påvirkningsfaktorer. I flere industrialiserte og i tradisjonelle demokratiske nasjoner som for eksempel i Vest-Europa og i USA, Australia og New Zealand har man i løpet av de siste 20–30 årene vært vitne til større endringer og reformer i statsforvaltningen som også har fått betydning for nasjonalforsamlingens kontrollarbeid overfor forvaltningen. Reformarbeidet, endringene og gjennomføringen av reformene har nødvendigvis ikke vært ensartet, men utviklingen har vært sterkt knyttet til et ønske om en effektivisering av offentlig forvaltning blant annet gjennom større frihet for forvaltningen. Tidligere var regelstyring dominerende i offentlig forvaltning. En sentral fellesbetegnelse i arbeidet med å effektivisere offentlig sektor er New Public Management (NPM). New public management er et vidt begrep som omfatter ulike former for reformer i den statlige forvaltningen hvorav fristilling av statlige virksomheter og styring etter mål og resultater har vært sentrale elementer i dette reformarbeidet. Gjennom desentralisering vil forvaltningen i større grad følge opp de vedtak nasjonalforsamlingen fatter slik den best synes egnet og ikke etter detaljerte regler. Dette kan blant annet skje ved at nasjonalforsamlingen knytter overordnede krav og mål til de bevilgningene som gis til forvaltningen. Forvaltningen må på sin side sikre måloppnåelse innenfor rammen av gjeldende lover og uten at bevilgningene overskrides.

I denne utviklingen kan det oppstå et nytt kontrollbehov fra nasjonalforsamlingens ståsted – forvaltningen er gitt mer frihet, men samtidig vil nasjonalforsamlingen fortsatt ønske å

kontrollere at forvaltningen følger opp de kravene som stilles og at forvaltningen fungerer som forutsatt. I Norge kontrollerer Stortinget forvaltningen blant annet gjennom den årlige budsjettbehandlingen hvor det enkelte departement rapporterer om måloppnåelse. Stortinget har spørretime, en kontroll- og konstitusjonskomité og mulighet til å kalle representanter for forvaltningen inn til høringer. I tillegg har man i Norge Sivilombudsmannen og en Riksrevisjonen som er direkte underlagt Stortinget. Deres oppgave er å kontrollere forvaltningen og er i sin kraft også uavhengig av regjeringen og forvaltningen.

Riksrevisjonen har tradisjonelt kontrollert regnskapene til forvaltningen gjennom løpende finansiell revisjon. I de siste tiårene har det ved den norske Riksrevisjonen også vokst frem en revisjonstype med betegnelsen forvaltningsrevisjon eller effektivitetsrevisjon. Hva forvaltningsrevisjon i teoretisk og praktisk forstand er vil bli presentert i kapittel 3. Innledningsvis kan man likevel beskrive forvaltningsrevisjon som systematiske undersøkelser av forvaltningens iverksettelse av en nasjonalforsamlings vedtak samt undersøkelser av forvaltningens produktivitet og måloppnåelse. Fremveksten av denne typen revisjon kom blant annet parallelt med de statlige new public management-reformene på slutten av 1980-tallet og utover på 1990-tallet. Koblingene mellom new public management-reformer innen statsforvaltningen og fremveksten av forvaltningsrevisjon i Norge blir påvist i Makt- og demokratiutredningen 1998–2003.<sup>1</sup> Pollitt påviste også denne typen sammenhenger i en studie av riksrevisjonene i Finland, Frankrike, Nederland, Sverige og Storbritannia.<sup>2</sup>

Denne oppgaven vil belyse hvilken rolle den japanske riksrevisjonen har i den japanske statsforvaltningen, og i hvilken grad reformer i den japanske statsforvaltningen som har hatt som mål å effektivisere offentlig sektor, har påvirket innretningen av revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen.

Den japanske stats vedvarende store underskudd på statsbudsjettet (statsgjelden forventes å være henholdsvis ca. 200 prosent brutto og 100 prosent netto av bruttonasjonalproduktet i 2010, OECD 2009<sup>3</sup>)<sup>4</sup> er av vesentlig betydning og har framtvunget reformer som skal sikre at

---

<sup>1</sup> Christensen, Tom og Lægreid, Per: *Den fragmenterte staten*, 2001.

<sup>2</sup> Pollitt med flere, *Performance or Compliance*, 1999.

<sup>3</sup> Statens gjeld kan enten måles ved å angi det totale låneopptaket i forhold til bruttonasjonalproduktet uten å ta hensyn til statens eiendeler = bruttogjeld. Angis gjelden i nettotermer innebærer det at man inkluderer statens eiendeler i beregningen.

statlige midler anvendes mer effektivt og at den japanske staten på lengre sikt kan gjenopprette budsjettbalansen og redusere den voksende statsgjelden.

Det vil være nødvendig å fremføre en del beskrivelser av det japanske forvaltningssystemet for å gi et overblikk av den strukturelle rammen den japanske riksrevisjonen opererer innenfor. Det er også viktig å vise til reformer i den japanske staten som har funnet sted i moderne tid og i hvilken grad disse reformene passer inn i konseptet new public management. Det vil også bli gitt en del beskrivelser av hvordan den japanske riksrevisjonen fungerer herunder organisering og statuetter. Det sentrale er imidlertid å vise i hvilken grad revisjonsarbeidet i den japanske riksrevisjonen eventuelt har utviklet seg i tråd med større endringer i den japanske statsforvaltningen.

Til dette knyttes følgende problemstillinger:

1. Hvordan fungerer det parlamentariske systemet i Japan?
2. Hvordan blir statsbudsjettets gjennomføring kontrollert?
3. Hvordan er den japanske riksrevisjonen knyttet til det japanske parlamentet som et kontrollorgan?
4. Hvilke statutter/fullmakter har den japanske riksrevisjonen?
5. Hvilke typer kontroller foretar den japanske riksrevisjonen for å sikre at offentlige midler benyttes i henhold til parlamentets bevilgninger?
6. Hvordan og i hvilken grad må departementer og underliggende etater følge opp pålegg og kritikk fra den japanske riksrevisjonen?
7. I hvilken grad har moderne statlige reformer som fremveksten av new public management påvirket revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen?

## **Oppbygging**

I kapittel 2 presenteres hovedtrekkene i det metodiske opplegget og i kapittel 3 gis en teoretisk bakgrunn for statlig revisjon og statlige reformer som inngår innenfor rammene av new public management. I kapittel 4 gis det først en fremstilling av det parlamentariske systemet i Japan før det gis en beskrivelse og enkelte analyser av den japanske riksrevisjonen herunder dens historie, gjeldene lover, organisering og kompetanse. Deretter presenteres og

---

<sup>4</sup> OECD, Economic Survey of Japan 2009: The fiscal policy response to the crisis and achieving fiscal sustainability, 2009.

analyseres de empiriske dataene og gjennomføringen av nyere statlige reformer i Japan.  
Kapittel 5 oppsummerer funnene og analysene i oppgaven.

## 2 Metode

Det overordnede metodiske opplegget består av kvalitative analyser av relevant litteratur og analyser av ulike dokumenter utarbeidet av den japanske riksrevisjonen. Det foreligger en del litteratur om den japanske statsforvaltningen på engelsk som har blitt gjennomgått. Den japanske riksrevisjonen fremlegger årlig en større rapport om siste års aktiviteter og revisjonsresultater og tilgjengeliggjør også en del opplysninger på sin Internettside. Det finnes en del artikler om den japanske riksrevisjonen på japansk og det er utarbeidet en fagbok om den japanske riksrevisjonen.

Sentralt i analysen er å identifisere om new public management-reformer i den japanske statsforvaltningen har innvirket på innretningen av revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen, herunder om reformene har bidratt til en fremvekst eller en eventuell forsterkning av forvaltningsrevisjon (effektivitetsrevisjon).

Studien begrenser seg fra midten av 1990-tallet og frem til i dag. Den japanske riksrevisjonen fremhever selv at forvaltningsrevisjon i betydningen revisjon av statlig effektivitet ble etablert allerede i 1965. En tidsstudie lengre tilbake i den japanske riksrevisjonens moderne historie kunne derfor ha vært hensiktsmessig. På den annen side var den japanske statsforvaltningen i en helt annet forfatning på 1960-tallet (jf. for eksempel den store veksten i den japanske økonomien på 1960-tallet og dagens situasjon med høy statsgjeld og en stagnerende økonomi). Dessuten er det nettopp på bakgrunn av gjeldende utfordringer for den japanske staten at det i senere år har vært gjennomført større statlige reformer som offisielt har vært definert innen rammen for new public management. Det er også som nevnt denne typen reformer som har påvirket revisjonsarbeidet til andre lands riksrevisjoner. I tillegg er det også i senere år at forvaltningsrevisjon har blitt en lovpålagt oppgave for den japanske riksrevisjonen.

Den første delen av de empiriske dataene vil derfor omfatte årene 1996 og 1997, det vil si noen år før de statlige reformene som ble implementert fra 2001 og rett før lovendringene for den japanske riksrevisjonen som ble gjeldene fra 1998.

Etter presentasjonen av de første empiriske dataene vil det bli vurdert i hvilken grad reformene i den japanske statsforvaltningen befinner seg innen rammene for new public management.

Den andre delen av de empiriske dataene vil omfatte årene 2005 og 2006 – noen år etter gjennomføringen av de statlige reformene (revisjonene for 2005 og 2006 ble først lagt frem i henholdsvis 2007 og 2008). På denne bakgrunn vil det bli foretatt sammenligninger av de empiriske dataene i perioden 1996–1997 og 2007–2008. De mest sentrale empiriske dataene vil være den japanske riksrevisjonens rapporteringer til regjeringen og nasjonalforsamlingen. Rapporteringene vil inneholde de områdene som er revidert og hvilke typer revisjoner som er foretatt. Nært alle revisjoner som den japanske riksrevisjonen har lagt frem i de to periodene vil bli presentert. På denne måten kan man identifisere i hvilket omfang den japanske riksrevisjonen eventuelt har endret innretningen av revisjonsarbeidet herunder en utvikling av om den i større omfang foretar forvaltningsrevisjoner sammenlignet med tradisjonell regnskapsrevisjon etter implementeringen av de statlige reformene.

Øvrige data som vil kunne peke på endringer i revisjonsarbeidet i den samme perioden vil være strategier og planer den japanske riksrevisjonen utarbeider, revisjonsmetoder, kompetansen til de ansatte og måten den japanske riksrevisjonen er organisert.

I tillegg til gjennomgangen av relevant litteratur og publikasjoner fra den japanske riksrevisjonen har det vært gjennomført intervjuer og samtaler med representanter for den japanske riksrevisjonen både formelt og i uformelle sammenhenger. Intervjuene er kun brukt for å utdype enkelte aspekter ved det som fremkommer gjennom dokumentanalysen og de empiriske dataene. Intervjuenes viktigste funksjon er derfor å styrke datagrunnlaget ved å sikre at det ikke trekkes slutninger ut fra dokumentanalysen som det ikke er grunnlag for. De formelle intervjuene er bekreftet ved at den japanske riksrevisjonen utferdiger et skriftlig oppsummeringsnotat av samtalene. De uformelle samtalene er ikke nedskrevet og har hatt som funksjon å støtte hovedtrekkene i analysene av de empiriske dataene.

Før beskrivelsene og analysene av forholdet mellom utviklingen av den japanske riksrevisjonen og statlig reformarbeid i Japan, vil det først bli gitt en beskrivelse av begreper og sentrale teorier knyttet til statlig revisjon og statlige reformer som skjer innen rammen for new public management.



### 3 Begreper og teoretisk ramme

I arbeidet til en statlig riksrevisjon skiller man som regel mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon. Regnskapsrevisjon eller finansiell revisjon (tradisjonell eller konvensjonell revisjon) innebærer at en riksrevisjon reviderer regnskapene til staten på veiene av en nasjonalformsaling. Forvaltningsrevisjon innebærer at en riksrevisjon reviderer produktivitet og måloppnåelse i statsforvaltningen også på veiene av en nasjonalforsamling.

#### 3.1 Forvaltningsrevisjon (effektivitetsrevisjon) og regnskapsrevisjon

Termen forvaltningsrevisjon må gis en nærmere omtale. Begrepet er ikke entydig og ulike premisser for en definisjon av forvaltningsrevisjon kan legges til grunn. Man kan starte med det engelske begrepet "performance audit" – begrepet er muligens mer selvforklarende enn det norske ved at man gjenkjenner ordet *performance* – altså en revisjon som omhandler utførelse, ytelse, prestasjon, oppfyllelse etc. På engelsk brukes også termen *value for money audit* - dette er også en term som er mer opplysende enn revisjon av forvaltningen. På japansk bruker man performance audit som et låneord (外来語), パフォーマンス アウディト. Begrepet effektivitetsrevisjon brukes også synonymt med forvaltningsrevisjon.

For en konkretisering av begrepet vil Det internasjonale organisasjonen for høyere revisjonsorganer (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions) være en naturlig og autoritativ kilde. INTOSAI ble grunnlagt i 1953 og er en uavhengig paraplyorganisasjon for verdens riksrevisjoner. INTOSAI har ca. 190 medlemsstater deriblant Japan og Norge.

I henhold til INTOSAI's revisjonsstandard<sup>5</sup> skal

*"The full scope of government auditing includes regularity and performance audit", and  
'Performance auditing is concerned with the audit of economy, efficiency and effectiveness"*

Man gjenkjenner at en fullskala statlig revisjon skal inneholde tradisjonell revisjon og forvaltningsrevisjon. I definisjonen av forvaltningsrevisjon inngår de såkalte tre E-ene –

---

<sup>5</sup> Angleryd Tony, *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI's revisjonsstandard 1.0.38 og 1.0.40.

*Economy*, *Efficiency* og *Effectiveness* som gjerne oversettes med begrepene økonomi, produktivitet og måloppnåelse/virkninger. I henhold til INTOSAIs forklaringer av disse begrepene kan man legge følgende til grunn:

- Economy - Økonomi: Minimering av kostnader ved ressurser som brukes i en virksomhet, samtidig som det tas hensyn til den nødvendige kvaliteten.
- Efficiency - Produktivitet: Forholdet mellom ytelese uttrykt i varer, tjenester eller andre resultater, og de ressursene som brukes for å produsere dem.
- Effectiveness – Måloppnåelse/Virkninger: I hvilket omfang målene nås, og forholdet mellom en virksomhets ønskede og reelle virkning.

På denne bakgrunn anbefaler INTOSAI at forvaltningsrevisjon omfatter:

- Revisjon av om økonomien i de administrative enhetene er i samsvar med god forvaltningsskikk og ledelsespraksis.
- Revisjon av produktiviteten i utnyttelsen av menneskelige, økonomiske og andre ressurser – herunder undersøkelser av informasjonssystemer, resultatmål og tilhørende oppfølgingsordninger.
- Revisjon av måloppnåelse og virkninger vurdert på grunnlag av den reviderte etatens evne til å nå sine mål, og revisjon av den reelle effektiviteten av tiltak målt mot det ønskede resultatet.

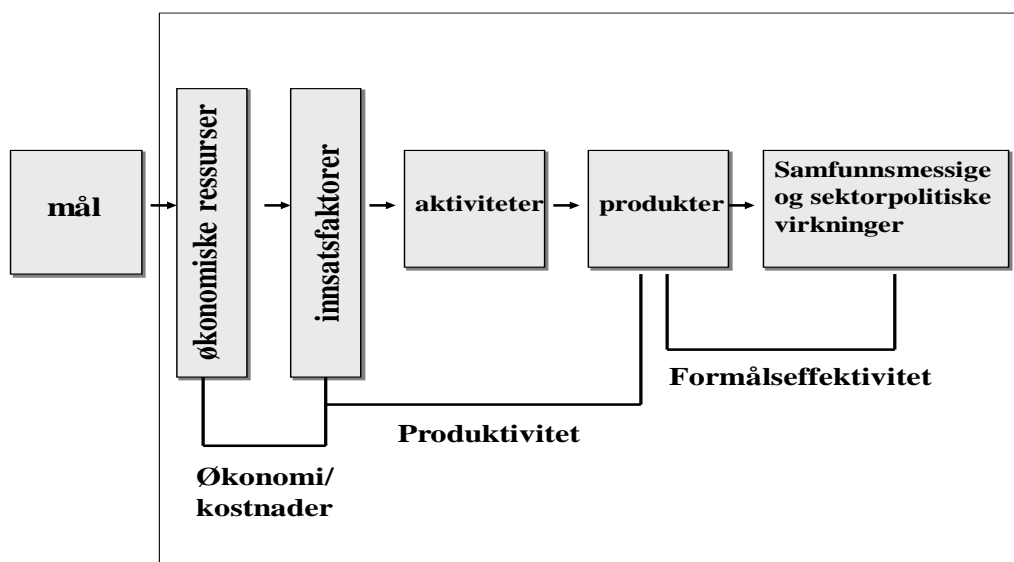
Mer konkret vil man for eksempel kunne undersøke om:

- forvaltningen bruker ressurser til å løse oppgaver som samsvarer med politiske vedtak og forutsetninger,
- forvaltningens ressursbruk og virkemidler er effektive i forhold til målene som er satt på området,
- forvaltningens styringsverktøy og virkemidler er hensiktsmessige,
- beslutningsgrunnlaget fra administrasjonen til de politiske organer samsvarer med offentlige utredningskrav
- resultatene i den offentlige tjenesteproduksjonen er i tråd med politiske forutsetninger og/eller om man oppnår ønskede resultater

Forvaltningsrevisjon og revisjon med utgangspunkt i de 3-E-ene knyttes ofte til en ”input – output” –modell – eller en såkalt effektkjede, jf. figur 1. Utgangspunktet for modellen er et satt mål. For å nå målet må man ha innsatsfaktorer som penger og personell. Ressursene

igangsetter noen aktiviteter som skaper eller gir noen produkter. I tillegg vil man vurdere hvilke effekter disse produktene har for samfunnet. Figur 1 viser disse sammenhengene skjematisk parallelt med hvordan begrepene økonomi, produktivitet og formålseffektivitet er en integrert del av dette.

Figur 1 Input – output-modellen



Kilde: INTOSAI og retningslinjer i den norske Riksrevisjonen.

Et eksempel kan være Stortingets mål om full barnehagedekning. For å nå dette målet må man ha midler (bevilget av Stortinget) til for eksempel å bygge flere barnehager og man må utdanne og ansette flere som kan drive alle barnehagene. Med dette som innsatsfaktorer vil man få flere barnehager og flere barn som går i barnehagen. I dette perspektivet kan man vurdere hvor mye ressurser man brukte for å bygge og drive alle barnehagene og hvor mange nye barnehageplasser man fikk på bakgrunn av denne ressursinnsatsen. Man kan også vurdere kvaliteten på barnehagene – om den for eksempel er nokså lik på landsbasis eller om det er store forskjeller og om kvaliteten er i tråd med statlige krav. De samfunnsmessige virkningene kan være at en større andel av foreldre som ønsker det kan delta i arbeidslivet og det kan ha en integrerende funksjon. En kan også vurdere andre samfunnsmessige virkninger, jf. for eksempel bakgrunnen for diskusjonen rundt kontantstøtte og valgfrihet.

Retningslinjene til den japanske riksrevisjonen er ikke offentlig tilgjengelig, men i de offentlige tilgjengelige dokumentene til den japanske riksrevisjonen, som for eksempel i den årlige rapporteringen til regjeringen og nasjonalforsamlingen, defineres fem revisjonstyper herunder revisjon av økonomi, produktivitet og effektivitet – altså de såkalte 3-e-ene som

dermed skal inngå i den japanske riksrevisjonens revisjonsarbeid. I den japanske riksrevisjonen defineres de 3 e-ene på følgende måte:

- Økonomi: I hvilken grad prosjekter og programmer blir administrert til minimumskostnad.
- Produktivitet: I hvilken grad prosjekter og programmer oppnår maksimalt resultat og sluttresultat kostnadseffektivt.
- Formålseffektivitet: I hvilken grad prosjekter og programmer oppnår de planlagte målene og gir de ønskede effektene.

Definisjonene som den japanske riksrevisjonen legger til grunn for revisjon etter de 3 e-ene ligger tett opp til INTOSAI's definisjoner. En kan imidlertid se at i definisjonen av økonomi har den japanske riksrevisjonen utelatt hensynet til sluttproduktets kvalitet og at man dermed kun skal vurdere det rent økonomiske aspektet.

Selv om man legger disse ulike definisjonene og beskrivelsene av forvaltningsrevisjon til grunn, vil det være rom for fortolkninger av de ulike begrepene med den implikasjonen at forvaltningsrevisjon praktiseres på ulike måter i ulike nasjoners riksrevisjoner, jf. for eksempel INTOSAI<sup>6</sup>. I ytterste konsekvens vil en riksrevisjon kunne definere at man gjennomfører forvaltningsrevisjoner, men i realiteten gjennomføres kun tradisjonelle revisjoner fordi skillet mellom tradisjonell revisjon og forvaltningsrevisjon ikke nødvendigvis er klart entydige.

For å skille mellom forvaltningsrevisjon og tradisjonell revisjon, det som også betegnes som regnskapsrevisjon eller finansiell revisjon, kan man igjen benytte INTOSAI som en autoritativ kilde for definering<sup>7</sup>.

- Attesting og bekreftelse av regnskaper hvilket innebærer gjennomgang av de aktuelle regnskapene og revisors vurdering av disse.
- Bekreftelse av hele statsregnskapet.
- Revisjon av finansielle systemer og transaksjoner herunder vurdering av etterlevelse av gjeldende lover og regler.

---

<sup>6</sup>Angleryd Tony, *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, INTOSAI 2004.

<sup>7</sup>INTOSAI 1992.

- Revisjon av internkontrollen og internrevisjonsfunksjonene.
- Revisjon av rederlighet og korrekthet i de administrative beslutningene.
- Rapportering av andre forhold som skulle oppstå i revisjonen som riksrevisjonen anser som nødvendig å frembringe.

Bekreftelse av regnskap er det viktigste aspektet i regnskapsrevisjon – dette innebærer at de regnskapene og det totale statsregnskapet som legges frem ikke skal inneholde vesentlige feil og mangler. I tillegg vil regnskapsrevisjon ofte omfatte kontroller av om systemene i de statlige etatene gir trygghet for at regnskapene kan bli korrekte. Dette skiller seg klart fra begrepene som er gitt rundt forvaltningsrevisjon. Forvaltningsrevisjon vurderer gjennomføringen av politikken mens regnskapsrevisjonen undersøker om midlene som brukes i den offentlige sektoren blir korrekt angitt og ført i regnskapene og om de brukes i henhold til gjeldende regler. I dette er det også viktig å undersøke om statsforvaltningen har internkontrollrutiner som kan sikre at regnskapene blir korrekte og at inn- og utbetalinger av statlige midler foregår innefor regelverket.

På den annen side er det i praksis ikke alltid et entydig skille mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon gitt de ovennevnte beskrivelsene av hva regnskapsrevisjon kan omfatte. Kontroll med administrative beslutninger kan fort omhandle ytelse.<sup>8</sup>

Den japanske riksrevisjonen definerer i tillegg til de ovennevnte 3-e-ene følgende to hovedelementer for å beskrive sin revisjonsaktivitet:

- Nøyaktighet: I hvilken grad de fremlagte regnskapene gir et korrekt uttrykk for den finansielle situasjonen som for eksempel gjennomføringen av statsbudsjettet.
- Regelrett: I hvilken grad prosjekter og programmer blir administrert i henhold til statsbudsjettet, lover og regler.

Definisjonen som den japanske riksrevisjonen benyttet ligger tett opp til INTOSAI's eksplisitering av regnskapsrevisjon ved at man vektlegger bekreftelse av regnskap samt etterlevelse av lover og regler.

---

<sup>8</sup> Pollitt med flere, Performance or Compliance, 1999 (15–16).

Gitt at man i en nasjon innfører statlige og administrative reformer som passer inn under rammen for new public management, skal man ut fra erfaringer fra andre nasjoner forvente at riksrevisjonens revisjonsarbeid i større omfang vil omfatte forvaltningsrevisjon, men i den betydning at gjennomføringen av regnskapsrevisjon fortsatt vil være en svært vesentlig del av revisjonsarbeidet.

De empiriske dataene som legges frem i kapittel 4 vil vise i hvilken utstrekning den japanske riksrevisjonen gjennomføre revisjoner som kan karakteriseres som henholdsvis regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon.

I det neste avsnittet vil det bli gitt en kort generell og teoretisk presentasjon av new public management. Senere i oppgaven vil dette bli vurdert opp mot de reelle reformene i den japanske statsforvaltningen.

### **3.2 New Public Management – moderne reformer i den statlige forvaltningen<sup>9</sup>**

New public management har blitt det dominerende paradigme for offentlig forvaltning over store deler av verden. New Public Management oppstod på 1980-tallet og ble først anvendt som term på begynnelsen av 1990-tallet for å beskrive reformer i offentlig sektor i Storbritannia, USA og New Zealand. New Public Management er ikke en ensartet teori, men en fellesbetegnelse på ulike reformer i offentlig sektor primært i vestlige land med lengre demokratiske tradisjoner og store økonomier. Likevel er det sterke fellestrekk i dette reformarbeidet med blant annet vektlegging av større frihet for forvaltningen for å sikre bedre effektivitet og brukerorientering i offentlig sektor.

Reformene sies å være et motstykke til den Weberianske modellen som bygger på eksterne og interne strukturer i den offentlige forvaltningen. I reformarbeidet kan man identifisere at den eksterne organisasjonen ikke vil bli dominert av at forvaltningen er underordnet det politiske lederskap gjennom lover, og den interne strukturen vil ikke være dominert av et strengt hierarki og av regelstyring.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Med mindre andre kilder oppgis vil denne delen være basert på: Yamamoto, New Public Management – Japan's Practice, 2003; Hood, A Public Management for all Seasons?, 1991 og OECD, Governance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries, 1995.

<sup>10</sup> Christensen og Lægreid, New Public Management – The transformation of ideas and practice, 2000 (13).

Målet med disse reformene har blant annet vært å redusere offentlige utgifter, forbedre kvaliteten og servicen til de offentlige tjenestene, styrke kostnadseffektiviteten i det offentlige og i større grad sikre god måloppnåelse og effektivitet i den politikken som ønskes gjennomført.<sup>11</sup> Dette er omfattende og ambisiøse målsettinger for en offentlig sektor som i industrialiserte land som regel er svært komplekst organisert og er satt til å forvalte et stort apparat som skal sikre et meget bredt og en vesentlig del av det totale tjenestetilbud i et samfunn.

I flere vestlige land har på ulik sett og i ulik grad innført New public management. Bakgrunnen for endringene i offentlig sektor i Storbritannia var det økende presset for å håndtere landets økonomiske problemer som høy arbeidsledighet og inflasjon samt langvarig kritikk av den mangelfulle kvaliteten og effektiviteten i offentlig sektor. New Public Management kunne introduseres som et fellesbegrep som kunne strukturere ulike tanker og ideer for hvordan offentlig sektor kunne moderniseres. Ideene knyttet til New Public Management ble også introdusert under Clinton-administrasjonen på 1990-tallet. Den økonomiske situasjonen i USA var en annen enn i Storbritannia, men i forvaltningen av den offentlige sektoren hadde man flere av de samme problemene som i Storbritannia. I tillegg hadde USA opparbeidet et stort underskudd på statsbudsjettet som utgjorde et voksende problem blant annet fordi det begrenset styringsmulighetene til den amerikanske sentraladministrasjonen. Betjeningen av den store gjelden utgjorde en av de største postene på det amerikanske statsbudsjettet – midler som heller kunne ha blitt brukt på å yte flere og/eller bedre offentlige tjenester.<sup>12</sup> New Public Management i USA ble blant annet materialisert gjennom en lov om statlig ytelse og resultater (Government Performance and Results Act, 1993). Situasjonen med høy offentlig gjeld er som tidligere omtalt, enkelt gjenkjennelig i Japan.

Norge innførte også endringer i den offentlige forvaltningen på slutten av 1980-tallet og på begynnelsen av 1990-tallet som hadde klare trekk fra enkelte sentrale sider ved new public management herunder desentralisering av offentlig sektor med større frihet til å løse oppgaver innenfor rammen av mål- og resultatstyring<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Pollitt og Bouckaert, Public Management Reform – a Comparative Analysis, 2000 (6).

<sup>12</sup> Clinton, My Life, 2004 (447–538).

<sup>13</sup> Jf. blant annet St.prp. nr. 52 (1984–85) Om reformer i statens budsjettssystem og endringer i bevilgningsreglementet og Innst.S nr. 135 (1984–85).

Enkelte har derfor ansett new public management for å være et brytningspunkt i styringen av offentlig sektor – hvor man går bort fra de tradisjonelle mekanismene for styring av offentlig sektor herunder regelstyring og styring etter ressursinnsats.

Ifølge Vanebo<sup>14</sup> er, som tidligere nevnt, ikke New Public Management en teori eller en modell, men et empirisk fenomen hvor de mest sentrale elementene er:

- Borgerne bør ses på som forbrukere som bør ha fritt valg mellom offentlige goder.
- Brukerne må medvirke i tilretteleggelsen av offentlige tjenester.
- Det bør skapes markeder eller kvasimarkeder så monopoler blir avløst av konkurranse mellom tilbyderne, som til gjengjeld får større selvstendighet.
- Det blir lagt vekt på bedriftsøkonomisk produktivitet og effektivitet.
- Rammebudsjettering erstatter detaljregulering via regler.
- Ansvar for oppgaveutførelsen desentraliseres og det innføres resultatvurderinger og kvalitetsmålinger.
- Organisering og ledelsesprinsipper fra den private sektor imiteres og adapteres til den interne organisasjon.

Hood<sup>15</sup> viser til at New Public Management kan summeres opp i syv forskjellige doktriner:

1. Vektlegging av profesjonell ledelse for en aktiv, synlig og diskret kontroll av en organisasjon – frihet til å lede.
2. Eksplisitte standarder og virkemidler for ytelse gjennom mål og indikatorer for suksess.
3. Flytte fokus fra kontroll med innsatsfaktorer og byråkratiske prosedyrer til kontroll med resultater med blant annet definerte måleindikatorer.
4. Bruk av desentralisering av ulike enheter i offentlig sektor fremfor et felles styringssystem for hele offentlig sektor.
5. Mer bruk av konkurranse i offentlig sektor for å redusere kostnader og oppnå bedre kvalitet gjennom eksempelvis kontrakter.
6. Bruk av ledelsesprinsipper fra privat sektor gjennom friere arbeidsmarked, utarbeidelse av planer og ytelsesavtaler.
7. Fokus på kostnadskutt og effektivitet med tanke på å gjøre mer med mindre ressurser.

---

<sup>14</sup> Vanebo Jan Ole, Kommunerevisoren nr. 4 1999.

<sup>15</sup> Hood ibid.



Professor Tom Christensen ved Institutt for statsvitenskap, Universitetet i Oslo, beskriver new public management slik:

Økt bruk av forbilder fra det private, herunder management-orientering. Mer vekt på klare mål og virkemidler, med tilhørende måling av resultat (utvikling av resultatindikatorer) og belønning/straff ut i fra disse. Mer vekt på formalisering og bruk av kontrakter i styringsrelasjoner og ved utøvelse av service, herunder mer vekt på individuelle kontrakter. Mer intern fristilling av statlige etater og tilsyn, men også mer ytre fristilling av statlige selskap, som mer snevert skal fokusere kommersielle hensyn.<sup>16</sup>

Denne oppstillingen viser at new public management ikke er en entydig type reform selv om det er flere klare fellestrekk. Ut fra de ulike tilnærmingene og beskrivelsene av new public management, er det enkelt å se at et fellestrekk ved enkelte av reformelementene er vektleggingen sluttproduktene i den offentlige tjenesteforvaltningen framfor innsatsfaktorene alene. Dette er for øvrig etter samme modell som for forvaltningsrevisjonen, at man skal undersøke hele effektkjeden i offentlig sektor - fra definerte politiske mål til gjennomføringen av politikken i forvaltningen og til de faktiske sluttproduktene i den offentlige tjenesteproduksjonen, hvilke effekter dette har for samfunnet og til slutt om dette var i tråd med de politiske intensjonene, jf. figur 1.

Det skal legges til at det er flere kritikere av denne formen for modernisering av offentlig forvaltning. Det er imidlertid ikke til hensikt å diskutere om denne typen reformen er av det positive i den offentlige forvaltningen eller om de gir de ønskede resultatene. Denne oppgaven vil kun legge til grunn definisjonen av new public management og at dette har vært en fellesbetegnelse på et faktisk statlig reformarbeid i et større antall nasjoner – og at disse reformene har påvirket det statlige revisjonsarbeidet i disse landene.

---

<sup>16</sup> Christensen, Regionale og distriktpolitiske effekter av New Public Management, 2003.

## 4 Statlig revisjon i Japan - Den japanske riksrevisjonen

### 4.1 Rammene for den japanske riksrevisjonen - kort om det parlamentariske systemet i Japan<sup>17</sup>

For å forstå den japanske riksrevisjonenes (会計検査院 *Kaikeikensain*) rolle som et kontrollerende organ på vegne av den japanske nasjonalforsamlingen (国会 *Kokkai*), vil det bli gitt en kort beskrivelse av det parlamentariske systemet i Japan – det vil si den rammen som den japanske riksrevisjonen opererer innenfor.

Utgangspunktet for det gjeldende parlamentariske systemet i Japan var de store endringene i det politiske systemet som kom etter nederlaget i annen verdens krig og okkupasjonstiden. I Meiji-perioden fra 1868 utgjorde og representerte keiseren, i hvert fall formelt, den øverste myndighet, også politisk, i Japan. Denne stillingen beholdt keiseren frem til krigsnederlaget i 1945. Den reelle makten var imidlertid fordelt mellom regjeringen, det militære forsvaret, geheimrådet, keiserhoffet og parlamentet. Den øverste makten var dermed spredt på flere instanser, og det var ingen mekanisme i det politiske systemet som sikret en utforming av en samlet politikk for landet.<sup>18</sup>

Sentralt i utformingen av det moderne Japan og landets nåværende politiske system var en ny Grunnlov. Den nye Grunnloven ble utarbeidet og kunngjort i 1946 og trådte i kraft i mai 1947. Grunnloven slår fast at den suverene makten ligger hos landets innbyggere og at keiseren kun utgjør symbolet for nasjonen uten noen form for politisk eller forvaltningsmessig makt.<sup>19</sup> Japan betegnes således som et konstitusjonelt monarki basert i stor grad på det britiske systemet.<sup>20</sup> Grunnloven ble kritisert for å være utenlandsk import påtvunget Japan av okkupasjonsmakten. Formelt har det likevel aldri blitt fremlagt forslag for nasjonalformsamlingen om å endre på Grunnloven.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Avsnitt 4.1 vil med mindre andre kilder blir oppgitt, være basert på informasjon som er tilgjengelig på den japanske nasjonalforsamlingens hjemmeside. Noen informasjon er også hentet fra dokumentet: Understanding the Japanese Budget 2004, Det japanske finansdepartement 2004; og Stortingets hjemmeside.

<sup>18</sup> Narita, Changing Japanese Politics, 1999 (7).

<sup>19</sup> Jansen, The Making of Modern Japan, 2000 (671).

<sup>20</sup> McCargo, Contemporary Japan, 2004 (92).

<sup>21</sup> Jansen Ibid (671).

Ifølge den japanske Grunnloven er den høyeste statlige makt lagt til nasjonalforsamlingen og nasjonalforsamlingen er nasjonens lovgivende forsamling. Nasjonalforsamlingen består av to kamre – representantenes hus (underhuset) og rådmennenes hus (overhuset). Det er imidlertid underhuset som er viktigst og anses for å ha mer makt enn overhuset. I tillegg til lovarbeid består nasjonalforsamlingens viktigste funksjoner blant annet av å vedta det årlige statsbudsjettet og ratifisere traktater.

Begge kamrene i nasjonalforsamlingen består av folkevalgte medlemmer. Underhuset består av 480 folkevalgte medlemmer og medlemmene velges for fire år. Blant disse er 300 av medlemmene valgt fra enmannskretser og 180 er valgt proporsjonalt fra elleve valgkretser der det avhengig av folkemengde velges mellom seks og 30 medlemmer. Overhuset består av 242 representanter hvorav 96 velges proporsjonalt fra hele landet mens de øvrige 146 velges fra Japans 47 regioner (prefekturer) med mellom to og ti representanter.

I henhold til Grunnloven blir regjeringens mandat gitt av parlamentet. Statsministeren blir valgt blant medlemmene av nasjonalforsamlingen og etter Grunnloven er det også krav om at majoriteten av regjeringens ministre blir valgt blant de folkevalgte i nasjonalforsamlingen. Statsminister får deretter som oppgave å velge sine regjeringsmedlemmer.

Regjeringsmedlemmene kan dermed også skiftes ut etter statsministerens ønske. Formelt sett gjenspeiler dette det parlamentariske systemet hvor statsministeren og regjeringen utgjør den utøvende makt. Regjeringen står samlet ansvarlig som den utøvende makt og følgelig gjennomføringen av vedtak fattet av nasjonalforsamlingen, inkludert gjennomføringen av de årlige vedtatte statsbudsjettene.

### **Kort om nasjonalforsamlingens lovarbeid**

Som Japans lovgivende forsamling er det ingen annen institusjon enn nasjonalforsamlingen som kan vedta nye lover. Lovforslag blir som regel fremmet av regjeringen ved statsministeren. Medlemmene av underhuset og overhuset har på like vilkår også rett til å fremme lovforslag inkludert lover som har innvirkning på statsbudsjettet. Dette ligner for øvrig på vårt eget system hvor stortingsrepresentantene kan fremme egne lovforslag gjennom såkalte Dokument 8-forslag. I Japan må imidlertid forslaget ha støtte fra et vist antall medlemmer i begge kamrene for at det kan fremmes. Representantforslag vedrørende statsbudsjettet stiller særlig strenge krav til støtte før det kan legges frem som et lovforslag. Komiteene i den japanske nasjonalforsamlingen kan også fremme lovforslag på områder som

omfattes av komiteens kompetanseområde. I hovedsak kommer imidlertid de fleste lovforslagene fra regjeringen.

Alle lovforslag blir som regel behandlet i relevant fagkomité. Som i Norge blir lovforslag grundig behandlet og diskutert for dermed å unngå unødige lange diskusjoner i plenum. Under komitébehandlingen kan komiteen i tillegg til å sende lovforslaget uten merknad og uendret til votering, endre lovforslaget, eller den kan velge å utsette eller avvise lovforslaget i sin helhet. Beslutningen som fattes i en komité er i prinsippet ikke bindende for plenumsforsamlingen. Plenumsvedtaket blir imidlertid i praksis lik komitévedtaket fordi komitésammensetningen er proporsjonal etter partienes andel av plassene i kamrene. Dette er for øvrig etter samme praksis som i Norge. I all hovedsak vil sammensetningene av alle komiteene reflektere fordelingen av mandater i Stortinget slik at et komitéflertall også vil utgjøre et stortingsflertall (det er imidlertid ikke automatikk i dette).

Etter at komiteen i den japanske nasjonalforsamlingen har gitt sin innstilling, legges saken frem i plenum av komitélederen. Spørsmål og debatt etterfølges av votering over forslaget. Prosessen er den samme uavhengig om det lovforslaget kommer fra regjeringen eller det er et representantforslag.

### **Kort om statsbudsjettet i nasjonalforsamlingen**

I Japan begynner det fiskale året 1. april og regjeringens budsjettforslag legges frem for nasjonalforsamlingen når representantene for nasjonalforsamlingen trer sammen i januar. Budsjettforslaget blir først presentert for underhuset. Ved uenighet mellom de to kamrene om statsbudsjettet som ikke blir løst, vil det være underhusets forslag som vil utgjøre det offisielle statsbudsjettet. Dette er et eksempel på at underhuset har mer makt enn overhuset i den japanske nasjonalforsamlingen.

### ***Nasjonalforsamlingens kontroll med forvaltningen***

Som tidligere nevnt er regjeringen avhengig av å ha tillitt i nasjonalforsamlingen i det regjeringen i Japan utøver sin myndighet på veiene av nasjonalforsamlingen. I dette vil nasjonalforsamlingen ha et ønske om å kunne kontrollere forvaltningen. Den japanske nasjonalforsamlingens kontrollmuligheter er flere. Blant annet kan representanter for nasjonalforsamlingen stille spørsmål til regjeringsmedlemmene. Spørsmål skal fremsettes gjennom den øverste representanten for nasjonalforsamlingen, tilsvarende vår

Stortingspresident, for godkjenning før spørsmål offisielt overleveres regjeringen. Regjeringen må besvare spørsmålene innen syv dager etter mottakelse. Eventuelle forsinkelser i oversendelsen av besvarelsen må begrunnes og tidspunktet for når et svar vil bli gitt må angis. Spørsmål av mer presserende karakter kan stilles muntlig i nasjonalforsamlingen etter nærmere godkjenning.

En annen kontrollmulighet er at begge kamrene kan gjennomføre undersøkelser av regjeringen og dens arbeid. I dette arbeidet kan nasjonalforsamlingens blant annet kreve at representanter for forvaltningen og øvrige tilhørere møter for å avgi forklaring og fremlegge aktuelle dokumenter. Undersøkelsene gjennomføres som regel av relevant fagkomité eller av en spesialkomité. I kontrollarbeidet kan komiteene også kreve at statsministeren, øvrige statsråder, politisk ledelse for øvrig og politiske rådgivere i det enkelte departement møter for å utdype og forklare anliggender som gjelder komiteens fagområder. Det avholdes også åpne høringer om blant annet statsbudsjettet for å sikre at det er mulig for interessenter og folk med relevant erfaring og ekspertise å gi sitt syn på statsbudsjettet.

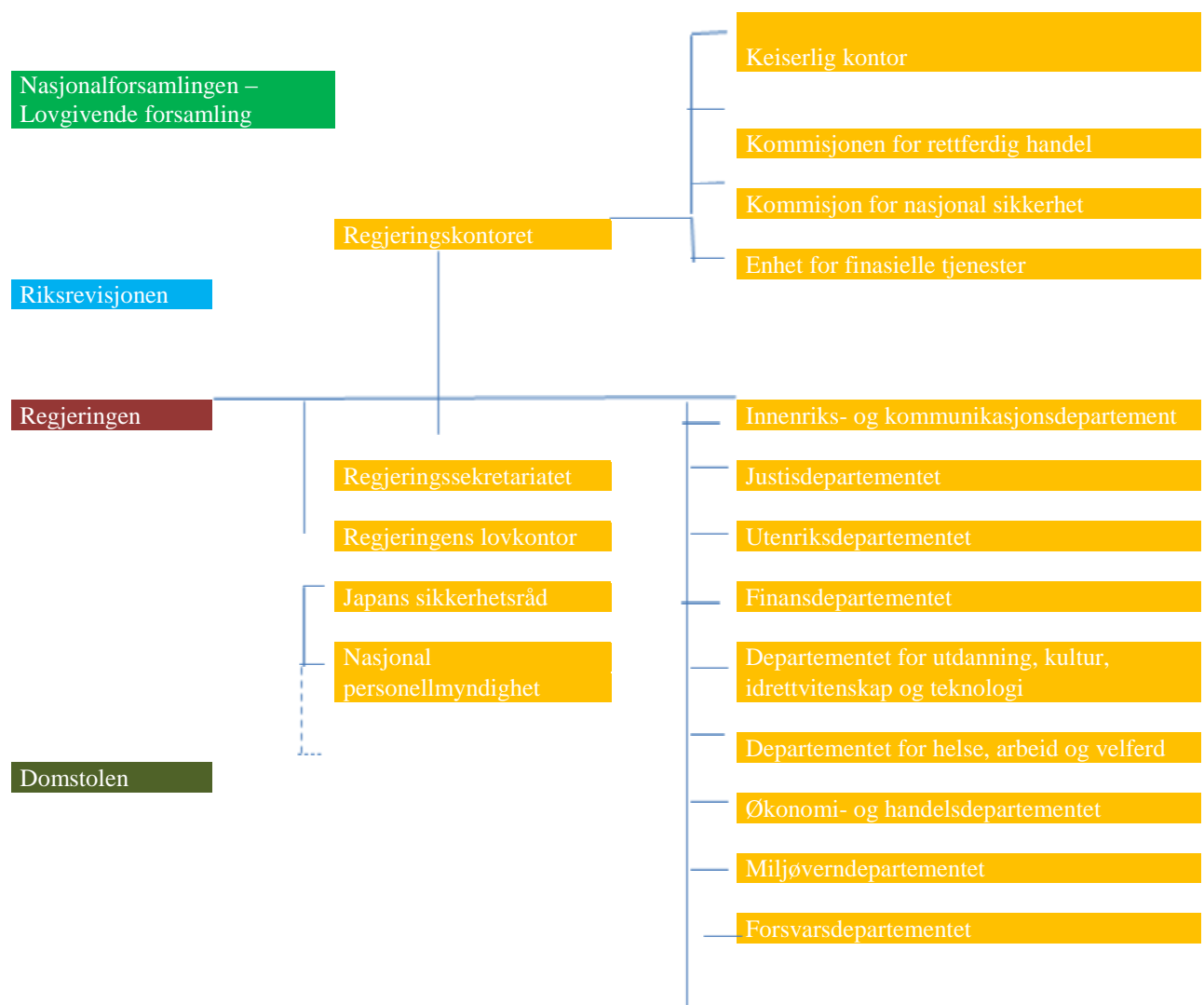
I tillegg har man da også i Japan på linje med et stort antall nasjoner, en riksrevisjon som reviderer staten på veiene av nasjonalforsamlingen og kan dermed utgjøre en svært sentral kontrollfunksjon for nasjonalforsamlingen. Bakgrunnen er at rammene for store deler av den statlige aktivitet blir lagt gjennom nasjonalforsamlingens vedtatte budsjett. Statsbudsjettet blir som tidligere nevnt, fremlagt som et budsjettforslag av regjeringen for nasjonalformsamlingen. Budsjettet behandles i budsjettkomiteen som er den største tverrkammerkomiteen i nasjonalforsamlingen. Komiteen behandler alle spørsmål vedrørende statsbudsjettet herunder statens inntekter og utgifter og vil kunne fremsette spørsmål til statsministeren og øvrige ministre om den generelle gjennomføringen av politikken i landet. Budsjettbehandlingen gir derfor nasjonalforsamlingens medlemmer gode muligheter til å kritisere regjerings politikk. Nasjonalforsamlingen debatterer og vedtar statsbudsjettet og det enkelte departement, statlige etater og statlige virksomheter og bedrifter har ansvaret for å implementere statsbudsjettet i henhold til vedtakene fattet av nasjonalforsamlingen. Etter avslutningen av det fiskale året skal regjeringen utarbeide et statsregnskap med alle inntekter og utgifter og som følgelig skal gi et uttrykk for gjennomføringen av statsbudsjettet. Statsregnskapet skal fremlegges for nasjonalformsamlingen.

For å sikre god fiskal forvaltning, er det derfor viktig at en uavhengig part, som en riksrevisjon, reviderer og undersøker om statsbudsjettet blir gjennomført på en korrekt og effektiv måte. I tillegg er det viktig å sikre at resultatene av revisjonen blir reflektert i utarbeidelsen og gjennomføringen av det påfølgende årets statsbudsjett.

Nasjonalforsamlingen ved en komité kan også be representanter fra riksrevisjonen stille for å belyse og utdype resultater fra revisjonsarbeidet. Ifølge representanter for den japanske riksrevisjonen brukes denne muligheten nokså ofte av nasjonalforsamlingen.

Nasjonalforsamlingen har også siden 1998 hatt hjemmel til å pålegge den japanske riksrevisjonen å gjennomføre revisjoner innen nærmere angitte områder og i korte trekk presentere resultatene av disse revisjonene i den årlige revisjonsrapporten. Dette vil bli omtalt senere i oppgaven under presentasjonen av de empiriske dataene.

Figur 2 gir en overordnet oversikt over den lovgivende, utøvende og dømmende makt samt riksrevisjonens posisjon.



Figuren viser, som beskrevet tidligere, at nasjonalforsamlingen utgjør den lovgivende makten i Japan. Regjeringen består av 11 departementer i tillegg til flere kontorer og enheter som ikke er underlagt et departement, men som regnes som en del av det sentrale regjeringsapparatet. Domstolen eksisterer som en tredje uavhengig statsmakt i dette systemet – et tredelt maktfordelingssystem man men enkelthet kjenner igjen også i Norge.

Avslutningsvis skal det også legges til at nasjonalforsamlingens behov for kontroll oppstår nødvendigvis ikke bare i kraft av at nasjonalforsamlingen som institusjon vil kunne ønske å vurdere i hvilken grad de statlige midlene har blitt brukt som forutsatt. Representantene i nasjonalforsamlingen blir demokratisk valgt og således er midlene som representantene bevilger, statlige inntekter som er generert av Japans innbyggere gjennom skatter, avgifter og øvrige inntektskilder for staten. Selv om Japan finansierer store deler av statens utgifter gjennom opptak av lån, vil man likevel måtte benytte statens inntekter til å betjene disse låneopptakene - inkludert tilbakebetalingen av gjelden. Nasjonalforsamlingen står derfor til slutt ansvarlig overfor befolkningen i alle sine beslutninger herunder hvordan statlige midler blir brukt. Valget på nytt underhus i august 2009 ga Det demokratiske parti fikk et stort flertall og vant over Det liberaldemokratiske parti som hadde hatt makten nesten sammenhengene siden 1955. Japans vedvarende stagnerende økonomiske utvikling koblet med den høye statlige gjelden var en sentral faktor for dette ønsket om en forandring av det politiske lederskap<sup>22</sup>. Et sentralt poeng med å ha en riksrevisjon, uten at den japanske riksrevisjonen eksplisitt skal trekkes inn i dette valget, er dermed at den kan ha en meget viktig funksjon og rolle i et demokrati.

### ***Oppsummert***

En kort presentasjon av det parlamentariske systemet i Japan viser at det er klare gjenkjennende hovedelementer mellom det japanske parlamentariske systemet og flere øvrige demokratier deriblant vårt eget system. Nasjonalforsamlingen representerer den øverste statlige makt i Japan og nasjonalforsamlingens representanter er demokratisk valgt. Statsministeren og regjeringen utgår av nasjonalforsamlingen og kan kun styre så lenge den har tillitt i nasjonalforsamlingen. Regjeringen er også ansvarlig for å gjennomføre de vedtak som nasjonalforsamlingen fatter og som utgjør nasjonalforsamlingens vilje.

---

<sup>22</sup> Jf. for eksempel The Economist, 5 september 2009.

Som vist til innledningsvis vil nasjonalforsamlingen ha et behov for å utføre kontroll med regjeringens og forvaltningens arbeid. I det ovennevnte ble det vist til de mest sentrale midlene nasjonalforsamlingen har i dette kontrollarbeidet og at den japanske riksrevisjonens arbeid er viktig i kontrollen med anvendelsen av de statlige midlene og gjennomføringen av politikken i landet. Denne kontrollopgaven er viktig fordi statsbudsjetter og eventuelle tilleggsbevilgninger setter rammene for hele den japanske forvaltningens arbeid. Dette innebærer også at, under gitte forutsetninger, vil riksrevisjonen også kontrollere andre aspekter ved forvaltningen enn den rent finansielle og regnskapsmessige. Før analysene av eventuelle koblinger mellom revisjon og forvaltningen samt reformer innen forvaltningen, vil det først bli gitt en overordnet beskrivelse og analyse av den japanske riksrevisjonen herunder dens historie og loven som ligger til grunn for dens arbeid. Senere vil det også bli gitt en fremstilling og analyse av den japanske riksrevisjonens organisering, kompetanse og revisjonsmetode.

## **4.2 Den Japanske Riksrevisjonen – de formelle rammene og den generelle organiseringen og kompetansen**

### **4.2.1 En historisk oversikt<sup>23</sup>**

Den japanske riksrevisjonen ble opprinnelig grunnlagt gjennom en enhet under det som senere skulle bli Finansdepartementet i et regjeringsapparat ved navnet ”Dajōkan – 太政官” i 1869 – under navnet ’*Kantokushi*’ eller kontrollkontoret. Kontrollkontoret ble etablert med det hovedformål å kontrollere sløsende pengebruk i statsforvaltningen. Kontrollkontoret utferdiget reguleringer som styrte alle inntekter og utgifter og hadde den overordnede myndighet for å godkjenne alle økonomiske transaksjoner i statsforvaltningen.

Reorganiseringer i forvaltningen var vanlig i løpet av de først årene i Meiji-perioden. I 1871 ble kontrollkontoret lagt ned og i stedet ble det opprettet et revisjonskontor. Disse endringene var basert på et system som ble brukt i USA på den tiden. Det nye revisjonskontoret hadde smalere kontrollperspektiv enn forgjengeren, kontrollkontrollen, ved at det ikke undersøkte hvordan forvaltningen ble administrert, men kun ved at det kontrollerte statsfinansene. Dette innebar at revisjonskontoret gjennomgikk statens inntekter og utgifter, reviderte regnskapsbøker og utarbeidet regler for revisjonen. Revisjonskontoret vurderte ikke det

---

<sup>23</sup> Med mindre andre kilder oppgis vil den historiske fremstillingen av den japanske riksrevisjonen være basert på Ogawa, International Journal of Government Auditing, juli 1980. Noe er også basert på opplysninger hentet fra den japanske riksrevisjonens hjemmeside.



enkelte departements utgiftsanmodninger i forhold til statens antatte inntekter selv om kontoret hadde ansvaret for å samle inn, redigere og fremsende budsjettestimaterne fra departementene til sentralregjeringen (Dajôkan). I 1877 endret man navnet på etaten fra revisjonskontoret til revisjonsbyrået, men oppgavene og ansvarsområdene forble de samme.

I 1880 ble revisjonsbyrået nedlagt og det ble opprettet en riksrevisjon som ble organisert som en revisjonsenhet direkte underlagt Dajôkan. Dette var en periode hvor departementene uavhengig av statens finansielle utfordringer, ønsket å utvide sine ansvarsområder og følgelig sine budsjetter. Det oppstod derfor ofte uenighet mellom finansdepartementet og de andre departementene. Finansdepartementet foreslo på denne bakgrunnen å opprette en riksrevisjon som et ledd i å sikre en bedre samordnet statsforvaltning herunder konsistens i statens finanser ved å oppnå en bedre ballanse mellom statens inntekter og departementenes ekspansive budsjettplaner.

I forbindelse med kunngjøringen av Meiji-Grunnloven i februar 1889, fikk riksrevisjonen konstitusjonell status og hadde som konstitusjonell oppgave å føre tilsyn med de offentlige finansene. Riksrevisjonen var et uavhengig revisjonsorgan underlagt Keiseren. Riksrevisjonen under Meiji-perioden beholdt sin stilling frem til 1947 i forbindelse med ratifiseringen av den gjeldende Grunnloven i Japan. Den nåværende riksrevisjonen i Japan ble grunnlagt gjennom ratifiseringen av den japanske Grunnloven. Grunnloven fra 1947 gjør det klart at den japanske riksrevisjonen skal være uavhengig av regjeringen som en konstitusjonell statsrevisjonsinstitusjon. Hovedforskjellen mellom det tidligere revisjonsorganet som eksisterte under Meiji-perioden og den nye riksrevisjonen var i tillegg til at tilknytningen til nasjonalformsalingen ble styrket, at revisjonsområdene ble utvidet og at det ble gitt større rom for umiddelbart å innføre nødvendige tiltak i statsforvaltningen basert på resultatene av revisjonsarbeidet.

Grunnlovsfestingen av den japanske riksrevisjonen skjer gjennom Grunnlovens § 90. Ifølge Grunnloven skal statsregnskapet med inntekter og utgifter årlig revideres av en riksrevisjon. Revisjonsrapporten med resultatene av revisjonen skal legges frem for nasjonalforsamlingen via og av regjeringen i løpet av det fiskale året som etterfølger det fiskale året som har blitt undersøkt av revisjonen. Revisjonsresultatene skal med andre ord først presenteres for regjeringen og ikke rapporteres direkte til nasjonalforsamlingen som blant annet er tilfellet i Norge.

Ifølge den japanske Grunnloven skal riksrevisjonens organisering og kompetanseområde ellers bli gitt gjennom en egen lov. Lov om den japanske riksrevisjonen ble vedtatt av nasjonalforsamlingen i 1947. Loven har senere blitt endret blant annet gjennom tillegg og utvidelser av lovteksten. Dette vil bli omtalt senere hva gjelder revisjoner med utgangspunkt i de 3 E-ene som vist til over.

I det neste avsnittet presenteres loven om den japanske riksrevisjonen. Loven vil definere de formelle rammene for den japanske riksrevisjonens virksomhet, oppgaver og stilling i den japanske statsforvaltningen.

#### **4.2.2 Lov om den japanske riksrevisjonen<sup>24</sup>**

I dette avsnittet vil det bli gitt en presentasjon og en mindre analyse av innholdet i lov om den japanske riksrevisjonen. Legalgrunnlaget til en riksrevisjon vil kunne vise dens formelle rolle og hensikten og bredden i dens aktiviteter. Den japanske riksrevisjonens legale status kan anses for å være høy på grunn av at dens mandat gis gjennom Grunnloven.

Som et sammenligningsgrunnlag vil enkelte sider av innholdet i loven om den japanske riksrevisjonen bli vurdert opp mot enkelte sentrale bestemmelser i lov om den norske Riksrevisjonen.

##### *Innledende bestemmelser*

Lovens første kapittel omhandler organiseringen av den japanske riksrevisjonen. Lovens innledende bestemmelser foreskriver at den japanske riksrevisjonen skal være uavhengig av regjeringen. I motsetning til de fleste andre land er imidlertid den japanske riksrevisjonen ikke underlagt nasjonalforsamlingen, men snarere regjeringen (jf. § 1). Den japanske riksrevisjonen skal imidlertid uansett den formelle tilknytningen til regjeringen være et uavhengig revisjonsorgan.

I Norge er Riksrevisjonen et uavhengig revisjonsorgan som skal revidere på veiene av Stortinget. Den norske Riksrevisjonen har ingen tilknytning til regjeringen eller departementene, det er nettopp departementene og regjeringen som har det formelle ansvaret

---

<sup>24</sup> Loven om den japanske riksrevisjonen er tilgjengelig på den japanske riksrevisjonens hjemmesider. Øvrige opplysninger om revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen i dette avsnittet er basert på opplysninger fra den japanske riksrevisjonen som er tilgjengelig på deres hjemmeside.

for gjennomføringen av Stortingets vedtak og bestemmelser og Riksrevisjonen skal blant annet undersøke at dette skjer i praksis.

Selv om den japanske riksrevisjonen har den samme formelle kontrollfunksjonen, er den likevel formelt sett underlagt det apparatet den er satt til å revidere.

I henhold til de innledende bestemmelsene i loven om den japanske riksrevisjon, skal riksrevisjonen bestå av en revisjonskomisjon bestående av tre kommisjonærer. Den japanske riksrevisjonen skal også bestå av en utøvende enhet – med andre ord en enhet som gjennomfører det operative revisjonsarbeidet. Den øverste lederen av riksrevisjonen, presidenten, skal utnevnes av regjeringen etter enstemmig innstilling fra kommisjonærene.

#### *Kommisjonærene*

Loven om den japanske riksrevisjonens første kapittel § 2 inneholder bestemmelser om kommisjonærene. Loven foreskriver i korte trekk at også de øvrige kommisjonærene skal utnevnes av regjeringen etter samtykke fra begge kamrene i nasjonalforsamlingen. I de tilfeller nasjonalforsamlingen ikke er samlet og det skal utnevnes en ny kommisjonær utenom den ordinære syklusen for utnevning av kommisjonærer, kan regjeringen alene utpeke kommisjonæren uten nasjonalforsamlingens samtykke. Nasjonalforsamlingen må imidlertid godkjenne kommisjonæren når den igjen trer i sammen. En kommisjonær må fratre sin stilling hvis nasjonalforsamlingen ikke godkjenner regjeringens utnevning. Keiseren skal også godkjenne utnevningen av en kommisjonær.

Kommisjonærene velges for en syvårsperiode og kan gjenvelges én gang. Kommisjonærene kan ikke inneha en annen stilling i den offentlige forvaltningen, verken sentralt eller lokalt. En kommisjonær kan heller ikke være en valgt representant verken for nasjonalforsamlingen eller lokale folkevalgte organer.

Utnevningen av de tre kommisjonærene viser igjen den administrative koblingen mellom den japanske riksrevisjonen har til landets regjering. Selv om utnevningen skal skje etter nasjonalforsamlingens samtykke, vil en måtte anta at regjeringen har en større mulighet til å påvirke valget av kommisjonærer enn om utnevningen kun var et anliggende for nasjonalforsamlingen.

### *Revisjonskommisjonen*

Lovens første kapittel § 3 omhandler revisjonskommisjonen. Lederen av revisjonskommisjonen er presidenten. Revisjonskommisjonens arbeid er definert i lovens § 3, artikkel 11. Som riksrevisjonens høyeste ledelse har kommisjonen endelig avgjørelsesmyndighet i alle sentrale deler av riksrevisjonens arbeid. Dette inkluderer blant annet endringer i riksrevisjonens reguleringer og den skal godkjenne revisjonsrapporter, verifisering av regnskap, fremleggelse av vurderinger på bakgrunn av revisjonsresultatene og krav om gjennomføring av tiltak i forvaltningen. Den har også endelig myndighet i disiplinærsaker rettet mot tjenestemenn i forvaltningen som har vist grov uforstand i tjenesten eller andre alvorlige forseelser i embetes medfør.

Loven om den japanske riksrevisjons bestemmelser om riksrevisjonens øverste ledelse kan sammenlignes med kollegiet i den norske Riksrevisjonen. Kollegiet i den norske Riksrevisjonen utgjør også den øverste ledelsen i den norske Riksrevisjonen og består av fem personer. I motsetning til de japanske kommisjonærene blir alle kollegiemedlemmene valgt av Stortinget og dette er en prosess helt uavhengig av regjeringsapparatet og forvaltningen generelt. Medlemmer av kollegiet kan også være medlemmer av lokale folkevalgte organer. Kollegiemedlemmer vil derimot ikke ta del i beslutninger i den norske Riksrevisjonen som medfører inhabilitet som følge av en eventuell rolle som lokalt folkevalgt representant.

### *Utøvende enhet*

Lovens § 4 gir bestemmelser om organiseringen av den japanske riksrevisjonens operative enhet – den enheten hvor det praktiske revisjonsarbeidet skal finne sted. Loven foreskriver at den utøvende enheten skal være underlagt revisjonskomisjon og er i tillegg til å være ansvarlig for gjennomføringen av revisjoner og bekrefte regnskap, ansvarlig for riksrevisjonens administrative arbeid. Den utøvende enheten skal bestå av et sekretariat og fem avdelinger. Arbeidsoppgaver og ansvarsområdene til sekretariatet, de fem avdelingene og enheter underlagt avdelingene skal fremgå av riksrevisjonens reglement.

I henhold til loven skal den utøvende enheten ledes av en revisjonsråd og det skal også være en assisterende revisjonsråd. Revisjonsråden kan treffe beslutninger som er tillagt revisjonskommisjonen når dette er bestemt av revisjonskommisjonen. Revisjonsråden er ansvarlig for alle funksjoner og oppgaver i den utøvende enheten og skal undertegne alle

offisielle dokumenter. Hver av de fem avdelingene skal ledes av en ekspedisjonssjef som er underlagt revisjonsråden.

Loven om den japanske riksrevisjonen skiller mellom en revisjonskommisjon og en utøvende enhet. Hensikten er ifølge den japanske riksrevisjonen at revisjonskommisjonen skal fungere som den besluttende myndighet, mens den utøvende enheten skal ha ansvaret for gjennomføringen av revisjonsarbeidet og administrative oppgaver. Hensikten med denne delingen er at man vil etablere gode beslutningsprosesser som skal sikre balanserte og objektive vurderinger og konklusjoner i revisjonsarbeidet og ikke minst i rapporteringen av revisjonsresultatene.

Den formelle organiseringen av den japanske riksrevisjonen er således nokså lik den norske Riksrevisjonen. Den norske Riksrevisjonen består som nevnt også av et kollegium eller et styre. Norge har også en revisjonsråd, men ikke en assisterende revisjonsråd. Revisjonsarbeidet er organisert i seks avdelinger og den enkelte avdeling ledes av en ekspedisjonssjef.

### **Riksrevisjonens mandat**

Riksrevisjonens mandat er gitt i lovens kapittel II – Mandat.

#### *Generelle bestemmelser*

Lovens andre kapittel § 1 inneholder generelle overordnede bestemmelser om riksrevisjonens oppgaver. Loven foreskriver, som nevnt at riksrevisjonen skal revidere det endelige statsregnskapet med inntekter og utgifter under bestemmelsene gitt i artikkel 90 i Grunnloven. Riksrevisjonen skal også revidere øvrige regnskaper som er gitt gjennom lov. Dette innebærer at riksrevisjonen skal bekrefte at statens inntekter og utgifter slik de fremgår av statsregnskapet er korrekt.

Riksrevisjonen skal til enhver tid revidere og overvåke de offentlige regnskapene og korrigere eventuelle feil og mangler i regnskapene. Loven viser også til at riksrevisjonen skal gjennomføre revisjonene med hensyn til presisjon, regularitet, økonomi, produktivitet og effektivitet samt øvrige aspekter som synes nødvendig i revisjonsarbeidet.

Som det ble vist til over, blir revisjon av økonomi, produktivitet og effektivitet definert som forvaltningsrevisjon av Den internasjonale organisasjonen for høyere revisjonsorganer (INTOSAI). Den japanske riksrevisjonen har derfor en lovfestet plikt til å gjennomføre forvaltningsrevisjoner. Lovens krav om at riksrevisjonen skal gjennomføre revisjon av økonomi, produktivitet og effektivitet i den offentlige forvaltningen ble tatt inn i loven om riksrevisjonen i 1997. Bakgrunnen for denne lovendringen og følgelig det eksplisitte kravet om at riksrevisjonen i Japan skal gjennomføre revisjoner av forvaltningens økonomi, produktivitet og effektivitet, vil bli belyst senere i oppgaven.

For å trekke en parallell til Norge - i Norge er også Riksrevisjonen pålagt gjennom lov å gjennomføre forvaltningsrevisjoner. Bestemmelsen kom imidlertid først gjennom en ny lov om Riksrevisjonen som trådte i kraft i 2004. Den norske Riksrevisjonen hadde imidlertid foretatt forvaltningsrevisjoner siden 1990-tallet – med andre ord ca. 10 år før dette ble en lovpålagt oppgave. I 1996 opprettet man i tillegg i den norske Riksrevisjonen en egen avdeling som kun skulle gjennomføre forvaltningsrevisjoner. Før denne spesialiseringen gjennomførte man også forvaltningsrevisjoner som en integrert del av regnskapsrevisjonen.

I denne sammenhengen kan det legges til at den japanske riksrevisjonen fremhever at 1965 var startåret for gjennomføring av effektivitetsrevisjoner. Det kan være denne bakgrunn at Nishikawa peker på at lovendringen med det eksplisitte mandatet om å gjennomføre forvaltningsrevisjon ikke er av betydning. Nishikawas hovedargument for at lovendringen ikke ville representere en endring i praksis, men kun en bekreftelse av anvendt praksis, er at begrepet *nōyaktighet* (altså begrepet den japanske riksrevisjonen benytter i defineringen av regnskapsrevisjon) i sin ytterste fortolkning kan også innbefatte revisjon av produktivitet og effektivitet.<sup>25</sup> Dette aspektet vil bli diskutert senere i oppgaven.

### *Revisjonsområder*

Lovens andre avsnitt i lovens andre kapittel foreskriver hvilke områder som **skal** revideres av riksrevisjonen og hvilke områder som **kan** bli revidert av riksrevisjonen. Den japanske riksrevisjonen skal blant annet revidere månedlige inntekts- og utgiftsregnskap som staten utarbeider, statens håndtering av kontant- og verdipapirtransaksjoner, regnskap til

---

<sup>25</sup> Nishikawa, Riksrevisjonens potensial til å endre vårt lands politikk, 2003. (Tittel fritt oversatt til norsk).

selvstendige juridiske enheter som har en statlig egenkapital på minst 50 prosent og alle øvrige regnskap som etter lov skal revideres av den japanske riksrevisjonen.

Samtlige revisjonsobjekter er statlige virksomheter og etater, statsfinansierte enheter som statsassosierte enheter og organisasjoner som har mottatt subsidier, lån eller annen type finansiell støtte fra staten. Enheter som skal revideres av den japanske riksrevisjonen er nasjonalformsalingen, regjeringskontoret, regjeringen og de 11 departementene. Den japanske riksrevisjonen skal også revidere alle juridiske enheter hvor mer enn halvparten av kapitalen er statlig. Per 2008 var det 221 statlige enheter som skal revideres av den japanske riksrevisjonen. Dette inkluderer for eksempel offentlige virksomheter som postvesenet og større flyplasser som i Tokyo (Narita) og Osaka (Kansai). Øvrige enheter er for eksempel museer, forskningsinstitusjoner og universiteter. I tillegg kommer regionale og lokale myndigheter.

Revisjonsobjektene som kan bli revidert av den japanske riksrevisjonen er ofte en del av eller underlagt de enhetene som skal revideres. Den japanske riksrevisjonen vil da revidere andre områder som for eksempel transaksjoner, verdipapirer og kontanter som er tatt i arrest av staten, virksomheter som har mottatt subsidier, lån eller annen statlig finansiell assistanse, virksomheter som er delvis eid av staten (mindre enn 50 prosent eierandel), virksomheter som har en gjeld som er garantert av staten. Virksomheter som for eksempel entreprenører som gjennomfører bygge- og anleggsoppdrag for staten og leverandører av øvrige varer og tjenester til staten kan også bli revidert av den japanske riksrevisjonen. Det er ca. 5000 ulike enheter som kan bli revidert i den japanske riksrevisjonen – de fleste av disse virksomhetene defineres som mulige revisjonsobjekter fordi de er mottakere av subsidier, lån eller annen statlig finansiell støtte.

Hva gjelder de områdene som den japanske riksrevisjonen kan revidere, kommer tilknytningen til regjeringen tydelig frem. For loven angir områder den japanske riksrevisjonen kan revidere samtidig som den foreskriver at de samme områdene skal revideres hvis regjeringen skulle anmode om dette. Loven begrenser hvilke områder som regjeringen kan pålegge den japanske riksrevisjonen å revidere, men det er likevel ikke vanlig at en riksrevisjon kan bli pålagt oppdrag fra regjeringen. Loven sier på en side at riksrevisjonen skal være uavhengig av regjeringen samtidig som den gir regjeringen en viss styringsrett overfor riksrevisjonen. I Norge er det kun Stortinget som under visse forutsetninger kan instruere Riksrevisjonen til å gjennomføre nærmere definerte revisjoner og

undersøkelser. På spørsmål til den japanske riksrevisjonen om koblingen til regjeringen, ble det fremhevet at dette kun er av organisatorisk karakter – den japanske riksrevisjonen er både i formell forstand (jf. loven) og i all praksis forstand et uavhengig organ.

### *Metoder og prosedyrer for revisjonen*

Lov om den japanske riksrevisjonens andre kapittel § 3 gir bestemmelser om metoder og prosedyrer for revisjonsarbeidet. Dette innbefatter også krav om at alle etater og virksomheter som revideres av riksrevisjonen skal overlevere elektroniske regnskap og nødvendige bilag til riksrevisjonen. Loven gir også den japanske riksrevisjonen rett til å foreta feltbesøk. Den japanske riksrevisjonen kan kreve av de enhetene som er underlag revisjon å overlevere øvrige regnskapsmaterial, dokumenter og andre opplysninger som kan legges til grunn for å bekrefte regnskapet. Dette innebærer også at riksrevisjonen kan foreta intervjuer med aktuelle representanter for enhetene som blir revidert. Enhetene må også på forespørsel overlevere referansemateriell og evalueringer som er foretatt av enhetene.

Ledelsen i etater og virksomheter som er underlagt riksrevisjonens kontroll, er pliktige til umiddelbart å rapportere om kriminelle handlinger som har innvirkning på enhetens regnskap. Man skal også rapportere om tap av penger, verdipapirer og øvrige eiendeler.

Riksrevisjonen i Japan har således gjennom loven rett på et stort tilfang av opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre revisjonsarbeidet. Dette tilsvarer situasjonen i Norge, hvor Riksrevisjonen skal ha tilgang på en hver opplysning som er nødvendig i revisjonsarbeidet med bortsett fra interne regjeringsnotater (kjent som R-notater).

### *Revisjonsrapporten*

Loven foreskriver videre hvordan den japanske riksrevisjonen årlig skal rapportere om resultatene av revisjonen, jf. lovens andre kapittel § 4. Revisjonsrapporten skal utarbeides i henhold til artikkel 90 i Grunnloven. Rapporten skal dermed blant annet inneholde en bekreftelse av statsregnskapet med alle inntekter og utgifter. Den skal også inneholde avdekkede brudd på lover og regler og øvrige bestemmelser som er gitt gjennom statsbudsjettet. Rapporten skal i tillegg inneholde saker hvor riksrevisjonen vil fremlegge særskilte vurderinger og krav om at forvaltningen må iverksette tiltak. Forhold rundt disse rapporteringsbestemmelsene vil bli omhandlet senere i oppgaven. Riksrevisjonen kan også til enhver tid oversende saker til nasjonalforsamlingen som den anser som viktig å informere nasjonalforsamlingen om.



Loven foreskriver også som omtalt tidligere, at representanter fra den japanske riksrevisjonen kan ved behov møte i nasjonalforsamlingen for å utdype saker som har blitt lagt frem i revisjonsrapporten.

I tillegg til at regjeringen kan instruere den japanske riksrevisjonen om å foreta undersøkelser innen bestemte områder, kan også nasjonalformsamlingen representert ved det enkelte kammer eller enkeltkomiteer be riksrevisjonen om å gjennomføre undersøkelser innen nærmere definerte områder og rapportere tilbake til nasjonalforsamlingen, jf. også loven om den japanske nasjonalforsamlingen § 105. Ifølge representanter for den japanske riksrevisjonen er det visse krav til antallet medlemmer av kamrene eller komiteene som sammen må fremsette en slik anmodning. Dette kravet skal sikre at det er et vist parlamentarisk grunnlag for å gjennomføre denne typen undersøkelser og for å unngå at det stadig fremsettes krav fra enkeltmedlemmer om å gjennomføre undersøkelser innen alle slags områder.

Nasjonalforsamlingens rett til å anmode den japanske riksrevisjonens om å foreta undersøkelser herunder omfang og typen undersøkelser som etterspørres vil bli omhandlet senere i oppgaven.

Gjennom den nye loven om riksrevisjonen i Norge har Stortinget også rett til å be Riksrevisjonen om å revidere nærmere bestemte enkeltsaker gjennom plenumsvedtak. Stortinget har kun i et fåtall tilfeller bedt Riksrevisjonen om å gjennomføre særskilte undersøkelser.

### *Tjenestemenn og ansvar*

Loven inneholder som vist til over, bestemmelser om sanksjonering av offentlige tjenestemenn som gjennom sitt arbeid er ansvarlig for store tap for staten enten som en bevisst handling eller ved en grov forsømmelse. Loven gir den japanske riksrevisjonen hjemmel til å pålegge ledelsen i virksomheten hvor dette har blitt avdekket å iverksette disiplinnærsak mot den aktuelle tjenestemannen. Det kan også bli framsatt krav om økonomisk dekning ved tap av statlige midler. Representanter for den japanske riksrevisjonen opplyste i intervju at det er sjelden at man har ansett det som nødvendig å bruke denne retten til å sanksjonere. Kriminelle handlinger skal rapporteres til påtalemyndighetene.

### *Øvrige bestemmelser*

Lovens andre kapittel § 6 om den japanske riksrevisjonen gir riksrevisjonen rett til, når det i revisjonsarbeidet avdekkes svakheter i lovverket, systemer og i administrasjonen, å påpeke disse svakhetene overfor den eller de enhetene det gjelder eller kreve at de påviste svakhetene utbedres av instanser som innehar rett kompetanse og myndighet, jf. særlig lovens artikkel 34 og 36.

I henhold til artikkel 34 (i loven om den japanske riksrevisjonen § 6 – diverse bestemmelser) kan den japanske riksrevisjonen i de tilfeller man i revisjonsarbeidet avdekker forhold som man anser for å være ulovlige eller uheldige vedrørende finansielle transaksjoner, umiddelbart presentere ens vurdering av saken eller kreve umiddelbare tiltak i det aktuelle revisjonsobjektet for å utbedre svakhetene.

I henhold til lovens artikkel 36 kan den japanske riksrevisjonen når man i revisjonsarbeidet avdekker forhold som den anser for nødvendig å utbedre hva gjelder lover og forskrifter, systemer og administrasjon, presentere sin vurdering overfor dem dette gjelder eller kreve at det må iverksettes umiddelbare tiltak av relevante myndigheter.

### *Oppsummert*

Gjennomgangen av loven om den japanske riksrevisjonen viser at den japanske riksrevisjonen har et bredt legalt grunnlag for å gjennomføre alle typer revisjoner av den japanske statsforvaltningen med underliggende enheter, virksomheter og institusjoner. Loven vektlegger viktigheten av at den japanske riksrevisjonen skal gjennomføre revisjoner av statens regnskaper samtidig som loven foreskriver at den japanske riksrevisjonen også skal gjennomføre undersøkelser av produktivitet og effektivitet – altså undersøkelser som av INTOSAI blir definert som forvaltningsrevisjoner.

Loven gir også den japanske riksrevisjonen rett til å kreve at revisjonsobjekter må gjennomføre nødvendige tiltak hvis man avdekker større svakheter i finansielle transaksjoner, lover og regler og ved generelle svakheter i forvaltningens systemer og administrasjon. Sammenlignet med den norske Riksrevisjonen er dette vide fullmakter. Et eksempel er svakheter av lovverket. Lover blir vedtatt av nasjonalforsamlingen, og kritikk av en lov vil derfor lett kunne bli ansett som en kritikk av nasjonalforsamlingen, den lovgivende forsamlingen – og altså den enheten man skal foreta kontroller på veiene av. Den norske

Riksrevisjonen vil heller ikke kunne kreve at forvaltningen setter i verk tiltak, dette er et anliggende for Stortinget og forvaltningen selv.

Gjennom den japanske riksrevisjons rett til å kreve tiltak og forbedringer i den japanske statsforvaltningen og underliggende enheter, kan man argumentere for at den japanske riksrevisjonen har en sterk mulighet til å påvirke den generelle organiseringen av den japanske statsforvaltningen herunder reformer og moderniseringer av den japanske staten.

Loven om den japanske riksrevisjonen sier at den japanske riksrevisjonen skal gjennomføre forvaltningsrevisjoner, spørsmålet blir derfor i hvilken grad dette skjer i praksis og er et av de aspektene som vil bli belyst senere i oppgaven. Men før dette vil det imidlertid bli gitt en nærmere presentasjon og analyse av andre sider ved den japanske riksrevisjonen herunder dens organisering, kompetanse og bruk av revisjonsmetoder.

#### **4.2.3 Den japanske riksrevisjonens organisering og kompetanse**

Lov om den japanske riksrevisjonen gir, som vist til over, en del krav om hvordan den japanske riksrevisjonen skal være organisert og hvilket mandat den har til å revidere herunder hvilke områder som skal revideres og hvilke typer revisjoner som kan gjennomføres. Den faktiske organiseringen av den japanske riksrevisjonen og bruken av ressurser, og ikke minst eventuelle endringer i disse faktorene vil kunne gi en indikasjon på hvordan den japanske riksrevisjonen i realiteten innretter sitt revisjonsarbeid herunder vektingen mellom tradisjonell regnskapsrevisjon og revisjon med utgangspunkt i de 3 E-ene.

Som beskrevet i loven om den japanske riksrevisjonen, er revisjonskommisjonen den høyeste beslutningsmyndighet i den japanske riksrevisjonen. Den utøvende enheten består av fem avdelinger og et sekretariat. Den enkelte avdeling består av syv eller åtte seksjoner hver med definerte områder den er ansvarlig for å revidere. Dette kan eksempelvis være nærmere definerte departementer og deres underliggende etater og virksomheter. Det foreligger ikke informasjon om at organiseringen av den japanske riksrevisjonen er vesentlig endret i de senere år inkludert tidsperioden for denne oppgaven 1996–2009 eller at den er planlagt endret i næreste fremtid.

Et vesentlig aspekt ved organiseringen av den japanske riksrevisjonen er at man ikke skiller mellom regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon verken i avdelingene eller seksjonene. Ifølge representanter for den japanske riksrevisjonen vil den enkelte seksjon og avdeling

gjennomfører både finansiell revisjon og øvrige typer revisjoner herunder forvaltningsrevisjoner innen sine ansvarsområder. Man har dermed ikke foretatt en spesialisering av regnskapsrevisjon og forvaltningsrevisjon i den japanske riksrevisjonen verken før eller etter den ovennevnte lovendringen og de store endringene i statsforvaltningen i 2001.

I Riksrevisjonen i Norge har man siden 2002 hatt to avdelinger som er spesialisert innen forvaltningsrevisjon og fire avdelinger som kun gjennomfører finansiell revisjon.

En annen indikator som kan gi uttrykk for i hvilken grad den japanske riksrevisjonen gjennomfører henholdsvis regnskapsrevisjoner og forvaltningsrevisjoner er ressursbruken organisasjonen benytter til disse aktivitetene. Ideelt sett burde man kunne sammenligne denne typen tall for hele undersøkelsesperioden 1996–2009, men på spørsmål til representanter for den japanske riksrevisjonen om denne typen statistikk, ble det opplyst at man ikke utarbeider tall for dette. Man viser kun til den generelle statistikken over det totale antallet ansatte i den japanske riksrevisjonen og andelen revisorer.

Det har ikke vært mulig å få tall for antall ansatte tilbake til 1996, men antall ansatte i den japanske riksrevisjonen har økt fra 1251 i 2001 til 1278 i 2008. Antall revisorer inkludert assisterende revisorer har økt fra 792 til 885 i den samme perioden. Dette innebærer at andelen revisorer har økt fra ca. 63 prosent i 2001 til ca. 69 prosent i 2008. Revisorene utgjør kjernekompetansen i utførelsen av revisjonsarbeidet i de ulike avdelingene og seksjonene. Den japanske riksrevisjonen understreker derfor selv viktigheten av at revisorene har høy revisjonskompetanse.

I intervju opplyste representanter for den japanske riksrevisjonen at man ansetter flest med juridisk og økonomisk utdanning. I tillegg ansettes personer med ingeniørutdanning og personer med fagkompetanse innen konstruksjon, elektrisitet og elektronikk.

Det foreligger ikke informasjon om at den japanske riksrevisjonen ansetter statsvitere eller andre med spesialisering innen forvaltningskunnskap. Denne typen kompetanse vil kunne være hensiktsmessig i gjennomføring av revisjoner av ulike sider ved forvaltningen som går utover den rent regnskapsmessige. Men man kan ikke argumentere for at dette er av avgjørende betydning. Den japanske riksrevisjonen opplyser også at nettopp på bakgrunn av

at revisjonsarbeidet skal dekke et vidt spekter av områder som går utover den tradisjonelle regnskapsrevisjonen, må revisorene ha kunnskap om blant annet styringen, administrasjonen og systemene for de virksomhetene de reviderer.

I tillegg vil den japanske riksrevisjonen kun ansette personell som har bestått eksamen i offentlig tjeneste (公務員試験 koumuinshiken). Dette er imidlertid en eksamen som omfatter et bredt fagspekter som for eksempel historie, litteratur, matematikk, fysikk, logikk og samfunnsfag og ikke en eksamen som en ensrettet mot kunnskap om offentlig tjenesteforvaltning. Eksamen i offentlig tjeneste består også av en spesialisering hvor statsvitenskap kan være en retning. Ifølge den japanske riksrevisjonen er det imidlertid særlig de med eksamen i offentlig tjeneste med spesialisering innen jus og økonomiske fag som er særlig aktuelle kandidater.

Etter at man har blitt ansatt i den japanske riksrevisjonen, vil man gjennomgå et omfattende opplæringsprogram som omhandler en rekke felt og man må ta ulike eksamener for å opparbeide seg nødvendig kunnskap og man må ha flere års erfaring før man blir revisor. Man vil få tittelen revisor først etter syv til åtte år etter at man har blitt ansatt. I tillegg må de ansatte delta på ulike kurs og opplæringsprogram som er innrettet mot de enhetene den enkelte har ansvaret for å revidere. Den japanske riksrevisjonen har et eget opplæringscenter som kan anvendes til de ulike opplæringstiltak. Den japanske riksrevisjonen gjennomfører følgende kurs for de ansatte:

1. Basis kunnskap om regnskapssystemer og grunnleggende revisjonsteknikker som er nødvendig i revisjonsarbeidet. Kurset tilbys alle nyansatte inkludert personell som ikke skal bli revisorer.
2. Praktiske revisjonsteknikker gjennom eksempelstudier av tidligere rapporterte revisjoner. Kurset tilbys alle juniorrevisorer.
3. Ulike kurs innen bygg- og anlegg, bedriftsregnskap og informasjons- og kommunikasjonsteknologi. Kursene tilbys de som har blitt revisorer.
4. Eksterne kurs ved universiteter i Japan og i utlandet, samt Den japanske høyskole for skatt og Den japanske høyskole for land, infrastruktur og transport.

På bakgrunn av organiseringen av den japanske riksrevisjonen og den generelle kompetansen, herunder den formelle kompetansen til nyansatte og opplæringen internt i den japanske riksrevisjonen, synes det ikke som forvaltningsrevisjon er fremtredende verken før eller etter endringen i loven om den japanske riksrevisjonen og de større reformene i den japanske statsforvaltningen i 2001. Dette er ikke faktorer som er avgjørende for den faktiske gjennomføringen av forvaltningsrevisjoner, men organisatorisk og utdannelsesmessig foreligger det ikke sterke indikasjoner om at den japanske riksrevisjonen vektlegger denne typen revisjon i det faktiske revisjonsarbeidet selv om dette fremheves som en viktig oppgave i de formelle dokumentene til den japanske riksrevisjonen.

Fremover vil det derfor bli fokusert på det faktiske revisjonsarbeidet i den japanske riksrevisjonen.

### **4.3 Revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen**

I tillegg til fremstillingen av blant annet legalgrunnlaget til den japanske riksrevisjonen, organisering av den japanske riksrevisjonen og den formelle kompetansen til revisorene i den japanske riksrevisjonen, har den teoretiske rammen for forvaltningsrevisjon og regnskapsrevisjon blitt presentert. Senere vil det faktiske revisjonsarbeidet bli beskrevet og analysert opp mot disse teoriene. Men før dette vil det bli gitt en kort historisk orientering om utviklingen av det generelle revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen og en presentasjon og en enkel analyse av hvordan det gjeldende generelle revisjonsarbeidet er lagt opp.

#### **4.3.1 Revisjonsaktiviteter - et kort historisk tilbakeblikk og generell utvikling<sup>26</sup>**

Før andre verdenskrig ble den japanske riksrevisjonens legalgrunnlag definert av Meiji-grunnloven og den tidligere loven om riksrevisjonen. I henhold til datidens bestemmelser skulle den japanske riksrevisjonen årlig rapportere om mangler og forbedringsmuligheter i statsforvaltningen direkte til Keiseren. Den japanske riksrevisjonen kunne ikke fremlegge sine vurderinger direkte overfor revisjonsobjektene, og dermed ble det etter den japanske riksrevisjonens vurdering vanskelig å fremlegge tidsriktige vurderinger av den statlige forvaltningen ved behov. Den nye loven om riksrevisjonen fra 1947 utvidet den japanske riksrevisjonens mandat. Den japanske riksrevisjonen fremhever at innføringen av artikkel 34 og 36 i denne loven som sentrale i denne utviklingen. Disse artiklene har som tidligere

---

<sup>26</sup> Avsnittet er basert på opplysninger fra den japanske riksrevisjonen med mindre andre kilder oppgis.

beskrevet, gitt den japanske riksrevisjonen rett til å presentere sine vurderinger til og/eller kreve umiddelbare tiltak av revisjonsobjektene når det avdekkes større mangler og svakheter.

Etter krigen var svindel og ulovlig aktivitet i statsapparatet et vesentlig problem og derfor konsentrerte den japanske riksrevisjonen seg om å avdekke feil og mangler i de statlige regnskapene. Nasjonalforsamlingen uttrykte imidlertid i 1961 et ønske om at den japanske riksrevisjonen skulle anvende seg av retten til å fremsette vurderinger og kreve tiltak. Internt i den japanske riksrevisjonen var det også et ønske om i større grad å ta i bruk denne rettigheten. Antall tilfeller av ulovlig aktivitet innen statsapparatets regnskapsføring ble kraftig redusert etter innføringen av lov om statssubsidier. I perioden 1947–1961 rapporterte den japanske riksrevisjonen totalt 14 saker med vurderinger og/eller krav om tiltak, mens i 1962 alene var det åtte slike saker.

En annen utvikling i revisjonsarbeidet som den japanske riksrevisjonen fremhever er rapporteringen av særskilte beskrivelser. Den japanske riksrevisjonen viser til man også i årene etter annen verdenskrig fokuserte på mangelfull effekter i gjennomføring av statsbudsjettet og forverrede resultater for statlige kommersielle virksomheter. Denne formen for revisjon og rapporteringen av dette revisjonsarbeidet passet ikke inn i de etablerte rapporteringskategoriene<sup>27</sup> *`feil og mangler`* og presentasjon av riksrevisjonens *`vurderinger eller krav om tiltak`*. Begrunnelsen for dette var at mangler av denne art kunne kobles til den grunnleggende politikken, sosioøkonomiske faktorer og øvrige lokale forhold som var utenfor revisjonsobjektens innvirkningsområde. Den japanske riksrevisjonen presenterte derfor denne typen revisjonsfunn i den årlige revisjonsrapporten sammen med den finansielle revisjonen. På bakgrunn av press fra befolkningen og interessegrupper om at riksrevisjonen skulle offentliggjøre detaljer rundt denne typen revisjonssaker, ble det fra 1975 bestemt at den japanske riksrevisjonen kunne utgi særskilte beskrivelser i tillegg til informasjon som var knyttet til den finansielle revisjonen.

En nærliggende utvikling har vært kravet om økt åpenhet i den offentlige forvaltningen inkludert aktivitetene til den japanske riksrevisjonen. Fra 1990 inkluderte man også *`spesialrapporter`* i den årlige revisjonsrapporten. Kravet om at riksrevisjonen må rapportere om saker med høy offentlig interesse, medførte blant annet at den japanske riksrevisjonen har

---

<sup>27</sup> Detaljer om rapporteringskategoriene til den japanske riksrevisjonen vil bli gitt i avsnitt 4.3.3.

årlig reviderte og rapportert om gjennomføringen av japansk utviklingshjelp. Den japanske riksrevisjonen er ikke eksplisitt i sin årsaksforklaring for det generelle kravet fra opinionen om økt informasjonstilfang om den statlige forvaltningen, men økt kjennskap til kritikkverdige forhold i det japanske byråkratiet utover på 1990-tallet kan være medforklarende, jf. for eksempel Grimes for eksempler på dette<sup>28</sup> – i tillegg vil noen av disse kritikkverdige forholdene bli presentert senere i oppgaven. En riksrevisjons rolle i de demokratiske prosessene vil også kunne være medforklarende, og gjennom denne typen utvikling vil en riksrevisjons demokratiske funksjon ytterligere styrkes.

#### 4.3.2 Revisjonsprosedyren i den japanske riksrevisjonen

Før en nærmere analyse av det faktiske revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen, vil det generelle planarbeidet og prosedyren for revisjonsarbeidet bli presentert. Metodene den japanske riksrevisjonen anvender i sitt revisjonsarbeid vil også bli beskrevet. Disse aspektene vil kunne vurderes opp mot andre lands riksrevisjoner som gjennomfører forvaltningsrevisjoner.

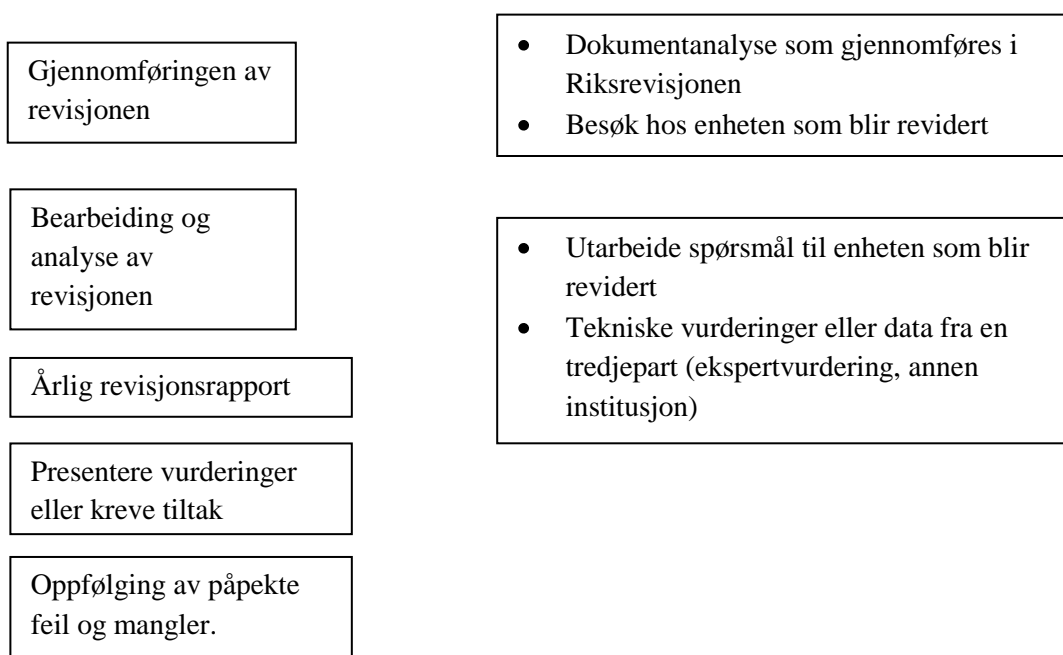
Innledningsvis må det presiseres at en gjennomgang av tilgjengelig informasjon fra den japanske riksrevisjonen viser at både den generelle prosedyren for revisjonsarbeidet og metodene som legges til grunn for gjennomføringen av revisjoner ikke har blitt endret i perioden 1996–2009.

Revisjonsprosedyren i den japanske riksrevisjonen er en kontinuerlig prosess som starter med forberedelsene med å utarbeide en grunnleggende strategi for revisjonsaktivitetene og en etterfølgende utarbeidelse av revisjonsplaner. Deretter gjennomføres revisjonsarbeidet som leder frem til den årlige revisjonsrapporten som oversendes regjeringen og som i sin tur oversender den til nasjonalforsamlingen. Mangler og svakheter som blir rapportert i den årlige revisjonsrapporten, vil årlig bli fulgt opp av den japanske riksrevisjonen til de påpekte manglene har blitt utbedret. Prosessen inkludert hovedelementene i gjennomføringen av revisjonen er vist i figur 3 – og vil bli presentert i mer detalj under.

*Figur 3 Den årlige revisjonsprosessen i den japanske riksrevisjonen*







### *Utarbeidelse av årlig revisjonsplan*

Den årlige overordnede strategien for revisjonsaktivitetene skal gi de grunnleggende føringene for den japanske riksrevisjonens aktivitet for det kommende revisjonsåret. Strategiene for 1996 og 1997 har ikke vært tilgjengelig, men i offentlig tilgjengelige dokumenter viser den japanske riksrevisjonen til den generelle innretningen av revisjonsarbeidet – dette innebærer at for begge årene peker den japanske riksrevisjonen på at man i tillegg til å foreta revisjoner av regnskap og etterlevelsen av lover og regler også skal undersøke om offentlige prosjekter og tiltak blir gjennomført på en effektiv måte og om den generelle offentlige administrasjonen blir drevet økonomisk og produktivt, jf. definisjonene den japanske riksrevisjonen legger til grunn for sitt revisjonsarbeid.

Den japanske riksrevisjonen påpeker videre viktigheten av å gjennomføre revisjonsarbeidet produktivt og effektivt med begrensende ressurser for å sikre god måloppnåelse i gjennomføringen av revisjonen. Basert på den overordnede strategien for revisjonsarbeidet vil hver av seksjonene derfor utarbeide spesifikke planer inne sine ansvarsområder. I utarbeidelsen av de årlige planene analyserer den enkelte revisjonsavdeling innholdet og enkeltposters vesentlighet på statsbudsjettet, internkontrollsituasjonen, tidligere revisjonsfunn, aktuelle spørsmål i samfunnet og spørsmål og temaer som debatteres i nasjonalforsamlingen. Basert på disse faktorene vil man i planen identifisere spesifikke revisjonsområder, revisjonsmetoder, fordeling av revisjonsressurser og andre relaterte faktorer. I intervju

opplyste representanter for den japanske riksrevisjonen at basert på seksjonsplanene vil man ved behov omfordele personellressurser mellom seksjoner og avdelinger.

Det er for øvrig nokså vanlig at organisasjoner gjennomfører denne typen såkalte risikovurderinger hvor man analyserer hvilke områder som det er aktuelt å bruke ressurser på ut fra der det er størst risiko. I en riksrevisjon vil en ønske å revidere områder der man mener det vil være størst risiko for feil i for eksempel regnskapet og brudd på lover og regler. Likeledes vil man gjennom denne typen analyser forsøke å identifisere områder hvor man vil forvente å finne mangel på effektivitet og manglende måloppnåelse i statsforvaltningen.

Planene som bygger på den overordnede den japanske riksrevisjonen utarbeider er heller ikke offentlig tilgjengelig for 1996 og 1997, og derfor kan ikke det konkrete planarbeidet bli presentert.

#### *Gjennomføringen av revisjonen*

Tabell 1 viser gangen i en hel revisjonssyklus i den japanske riksrevisjonen fra planfasen til utgivelse av den årlige revisjonsrapporten.

*Tabell 1 Den årlige revisjonssyklusen - hovedaktiviteter og tidspunktet for gjennomføring*

	Sept	Okt	Nov	Des	Jan	Feb	Mars	April	Mai	Juni	Juli	Aug	Sept	Okt	Nov
Strategisk revisjonsdokument og revisjonsplan	O	O	O												
Dokumentanalyse	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	
Feltarbeid			O	O	O	O	O	O	O	O	O	O			
Skriftlige spørsmål					O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O
Presentasjon av funn og krav					O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O
Utarbeidelse og utgivelse av årlig revisjonsrapport													O	O	O

Kilde: den japanske riksrevisjonen.

Tabellen viser at den årlige revisjonssyklusen er noe overlappende ved at planarbeidet for det kommende revisjonsåret starter mens man ennå er i en prosess med å ferdigstille inneværende års revisjonsrapport.

Av tabellen og figur 3 fremgår også de generelle metodene den japanske riksrevisjonen anvender i sitt revisjonsarbeid. Den japanske riksrevisjonen deler revisjonsaktivitetene inn i to hovedmetoder – dokumentanalyse og feltarbeid. I tillegg vil man ved behov sende brev med spørsmål til reviderte enheter for å be om ytterligere opplysninger og avklaringer. Man vil også kunne innhente tekniske ekspertvurderinger og data fra andre kilder.

Dokumentanalyse gjennomføres ved at alle enheter som skal revideres er pålagt å overlevere regnskap som reflekterer alle transaksjoner i løpet av en periode med nødvendige bilag og øvrig dokumentasjon. Den japanske riksrevisjonen vil gjennomgå denne dokumentasjonen for å bekrefte regnskapet og undersøke regnskapets nøyaktighet og om det er i tråd med gjeldende lover og regler.

Revisjonen av regnskap og bilag som sendes inn til den japanske riksrevisjonen kan kun substanskontrolleres etter mer inngående undersøkelser av enkelttransaksjoner. Revisorene i den japanske riksrevisjonen vil derfor foreta feltbesøk hos departementer, underliggende etater, offentlige virksomheter, byggeprosjekter og øvrige revisjonsobjekter. Under feltbesøkene vil revisorene gjennomgå regnskapsmaterial og underlagsmaterial som var beholdt av den reviderte enheten, intervju ansvarlige tjenestemenn og gå igjennom kontrollsystemene til de reviderte enhetene. Dette gjelder for eksempel når lokale myndigheter gjennomfører ulike prosjekter med hjelp av statssubsidier. Den japanske riksrevisjonen vil da kunne gjennomføre feltbesøk for å undersøke om subsidiene er anvendt i henhold til krav og regelverk. I den grad revisjonen omfatter offentlige byggeprosjekter, vil et feltbesøk også inkludere en inspeksjon av ferdigstilte bygg og konstruksjoner.

I hvilken grad den japanske riksrevisjonen gjennomfører feltbesøkene bestemmes blant annet med bakgrunn i hvilken prioritet revisjonen har og fordelingen av ressurser slik den årlige revisjonsplanen foreskriver. I tillegg må man ta hensyn til resultatene av dokumentanalysene, i hvilken utstrekning enhetene eller områdene har blitt revidert tidligere og resultatene av disse revisjonene. Feltbesøk kan også bli styrt av debatter og temaer som diskuteres i nasjonalforsamlingen og informasjon fra media og publikum.

Ifølge den japanske riksrevisjonen blir en stor del av de feil og mangler som blir rapportert i den årlige revisjonsrapporten avdekket gjennom disse feltbesøkene. Feltbesøk blir derfor vurdert for å være svært viktig av den japanske riksrevisjonen.

### **Oppsummert**

Et vesentlig aspekt med hvordan den japanske riksrevisjonen fremstiller de årlige revisjonsplanene og særlig den årlige syklusen i revisjonsarbeidet, er at dette er tilpasset tradisjonell regnskapsrevisjon. Den japanske riksrevisjonens rapportering er lagt opp etter kravet om at regnskapsrevisjoner gjennomføres i et fastlagt årlig løp med blant annet krav om årlig bekreftelse av de statlige regnskapene. Forvaltningsrevisjon gjennomføres til vanlig ikke i årlige sykluser men kontinuerlig uavhengig av årssykluser.<sup>29</sup> Det skal da legges til at den japanske riksrevisjonen kan presentere saker for nasjonalforsamlingen utenom den årlige revisjonsrapporten, men prosesser rundt utarbeidelsen av revisjoner som presenteres utenom den årlige revisjonen blir ikke fremhevet av den japanske riksrevisjonen. Det er den årlige prosessen som fremheves som sentral for gjennomføringen av revisjoner i den japanske riksrevisjonen.

Planene til den japanske riksrevisjonen er som nevnt ikke offentlig tilgjengelig, men i den generelle beskrivelsen av metodene den japanske riksrevisjonen gir fremsetter legges det vekt på regnskapsrevisjon – med fremhevelse av hvordan man skal kontrollere regnskapene. Metodebruken i forvaltningsrevisjoner er som regel mer komplekse sammenlignet med planer for regnskapsrevisjon.<sup>30</sup>

Før man går inn i det faktiske revisjonsarbeidet i den japanske riksrevisjonen, kan disse faktorene tilsi at man vektlegger regnskapsrevisjon i den japanske riksrevisjonen. Dette skal bli belyst grundigere senere i oppgaven, men først kort om det generelle innholdet i den årlige revisjonsrapporten til den japanske riksrevisjonen.

#### **4.3.3 Den årlige revisjonsrapporten til den japanske riksrevisjonen**

Den japanske riksrevisjonens årlige revisjonsrapport skal vise alle resultatene av revisjonene som er gjennomført i det enkelte fiskale år. Bestemmelsen om dette er som tidligere beskrevet grunnlovsfestet – Den japanske riksrevisjonen skal i henhold til Grunnloven fremlegge en årlig rapport som viser resultatene av revisjonen av det endelige statsregnskapet med inntekter og utgifter. Som tidligere angitt sendes revisjonsrapporten først til regjeringen. Regjeringen

---

<sup>29</sup> Pollitt med flere, *Performance or Compliance?*, 1999 (15–16); jf. også den norske Riksrevisjonens rapporteringer.

<sup>30</sup> Pollitt, *ibid* (125–130).

sender så det endelige statsregnskapet sammen med revisjonsrapporten til nasjonalforsamlingen.

Ifølge den japanske riksrevisjonen skal den årlige revisjonsrapporten dekke følgende åtte punkter:

1. Bekreftelse av det endelige statsregnskapet med inntekter og utgifter.
2. I hvilken grad inntektene og utgiftene slik de blir presentert i statsregnskapet er i tråd med regnskapene til den japanske nasjonalbank.
3. I hvilken grad det er blitt avdekket uheldig handlinger eller brudd på gjeldende lover, reguleringer samt i hvilken grad disposisjonene som ligger til grunn for regnskapet, er i samsvar med det vedtatte statsbudsjettet.
4. I hvilken grad det har vært utbetalinger fra reservefond uten vedtak i nasjonalformsalinen.
5. Revisjoner hvor den japanske riksrevisjonen har fremsatt krav om opprettelse av disiplinær sak og resultatene av en slik iverksettelse.
6. Revisjoner hvor det avdekkes at statlige penger og øvrige verdier har gått tapt som følge av uforstand av en tjenestemann og hvor den japanske riksrevisjonen har bestemt av disse tapene må dekkes av den aktuelle tjenestemannen.
7. Revisjoner i henhold til artikkel 34 (presentert over)
8. Revisjoner i henhold til artikkel 36 (presentert over)

I henhold til den japanske riksrevisjonen skal revisjonsarbeidet presenteres etter følgende syv kategorier:

1. Feil og mangler: Dette gjelder revisjoner hvor man har avdekket brudd på lover og regler eller at disposisjonene ikke har vært i henhold til det vedtatte statsbudsjettet. Under denne kategorien vil den japanske riksrevisjonen også presentere revisjoner hvor man har avdekket uøkonomiske handlinger og ineffektivitet i statsforvaltningen og mangelfull måloppnåelse i statlige tiltak og prosjekter. Man vil også kunne rapportere om andre forhold som er vurdert som uheldig i den statlige forvaltningen.
2. Vurderinger og krav om tiltak. Her vil den japanske riksrevisjonen presentere vurderinger av svakheter i den statlige forvaltningen. Under denne kategorien vil man også fremlegge de pålagte krav som er framsatt overfor reviderte enheter om å

iverksette nødvendige tiltak knyttet til svakheter og mangler i statsforvaltningen, jf. kapittel 2, § 6, artikkel 34 og 36 i lov om den japanske riksrevisjonen.

3. Tiltak gjennomført. Riksrevisjonen i Japan vil også presentere revisjoner hvor den reviderte enheten gjennomførte nødvendige forebyggende tiltak i løpet av revisjonsprosessen.
4. Særskilte beskrivelser. Den japanske riksrevisjonen vil i revisjonsrapporten fremlegge saker knyttet til effektiviteten og måloppnåelsen i gjennomføringen av ulike statlige prosjekter og tiltak. Formålet med denne rapporteringen er blant annet å bidra til å forbedre gjennomføringen av disse statlige tiltakene og prosjektene. Den japanske riksrevisjonen ønsker også å bidra til mer kunnskap om den japanske statsforvaltningen i den japanske befolkningen.
5. Spesialrapport til nasjonalforsamlingen og regjeringen. Riksrevisjonen i Japan kan ved behov fremlegge særskilte undersøkelser før fremleggelsen av den årlige revisjonsrapporten.
6. Spesialrapport til nasjonalforsamlingen etter anmodning. Nasjonalforsamlingen kan be riksrevisjonen gjennomføre revisjoner av nærmere angitte områder og denne typen revisjoner rapporteres særskilt til nasjonalforsamlingen.
7. Spesialrapport om gjennomførte revisjoner. Under denne kategorien vil den japanske riksrevisjonen fremlegge resultater av revisjonen gjennomført innen sektorer og områder som vurderes som særskilt problematiske.

Tabell 2 viser utviklingen i antall rapporterte saker for de syv ulike rapporteringskategoriene i perioden 1966–2008. Tabellen viser således også hvilke år nye rapporteringskategorier har blitt tatt i bruk av den japanske riksrevisjonen.

*Tabell 2 revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen uttrykt ved de syv rapporteringskategoriene i perioden 1966–2006 (siste rapport er fra 2008).*

År	1	2	3	4	5	6	7
1966/昭和 41	337	4	2				
1967	260	2	3				
1968	182	7	2				
1969	153	17	7				
1970	146	17	7				
1971	199	14	10				

1972	176	11	13				
1973	152	16	11				
1974	86	13	15				
1975	82	12	10	8			
1976	74	17	8	8			
1977	93	10	11	6			
1978	164	14	15	1			
1979	157	9	13	2			
1980	180	7	16	5			
1981	184	8	19	3			
1982	181	14	14	4			
1983	157	7	15	3			
1984	148	12	18	2			
1985	117	9	19	1			
1986	129	9	18	0			
1987	170	7	31	1			
1988	166	6	29	1			
1989/平成元	192	11	17	0			
1990	240	9	14	0	2		
1991	224	8	18	0	2		
1992	252	6	14	0	3		
1993	235	3	18	1	2		
1994	217	4	27	1	6		
1995	238	3	29	2	4		
1996	314	3	33	0	6		
1997	304	6	30	1	8	1	
1998	229	6	32	2	10	0	
1999	252	6	37	1	11	1	
2000	226	9	23	2	15	0	
2001	248	26	31	1	17	0	
2002	272	5	38	4	-	-	18
2003	219	11	47	8	-	-	20
2004	296	4	59	5	-	2	20
2005	390	14	41	4	5	7	14
2006	361	11	65	-	2	5	8
2007							
2008							

Kilder: Nishikawa Shinichi og den japanske riksrevisjonen.

Tabellen viser at i hele perioden 1966–2008 har antall saker innen kategori 1 *feil og mangler* vært dominerende i revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen. Før 1966 ble det kun rapporter på de to første kategoriene. Tall for perioden 1946 til 1965 viser også at det var *feil og mangler* som var den viktigste rapporteringskategorien for fremleggelse av revisjonsarbeidet. Enkelte år på 1950-tallet ble det rapportert om over 2000 saker innen denne kategorien. Kun et fåtall eller ingen saker gjaldt kategori nummer 2. Tabellen viser som vist til over at antallet områder som den japanske riksrevisjonen rapporterer innenfor har utvidet seg gradvis fra tre områder i 1966 til å omfatte syv områder fra 2002. Noe av bakgrunnen for denne utviklingen ble presentert over.

I det etterfølgende vil det faktiske revisjonsarbeidet uttrykt ved de rapporterte revisjonsresultatene for 1996 og 1997 bli presentert og analysert. Revisjonene for disse årene vil representere eksempelstudier på hvilke typer revisjoner den japanske riksrevisjonen faktisk

gjennomførte i noen år før de mer omfattende endringene i den japanske statsforvaltningen i 2001. I tillegg kom endringen i loven om den japanske riksrevisjonen om at man skulle gjennomføre revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene. Lovendringen var gjeldende fra 1998. Revisjonene for 1996 og 1997 vil så bli sammenlignet med revisjonsaktivitetene i 2005 og 2006.

#### 4.3.4 Revisjonsaktivitetene i 1996 og 1997

Den japanske riksrevisjonen viser både i 1996 og 1997 til at i overkant av 230 000 regnskaper ble revidert. Dette innebar at man for hvert av årene også gikk igjennom ca. 76 millioner bilag og øvrig regnskapsdokumentasjon. Dette er en omfattende mengde regnskaper og innebærer at regnskapsrevisjon må være meget sentral i arbeidet til den japanske riksrevisjonen.

Som tidligere beskrevet vil man blant annet basert på resultatene av gjennomgangen av regnskapene og underliggende bilag foreta besøk hos revisjonsobjektene. Ifølge den japanske riksrevisjonen besøkte man mellom 3300 og 3400 revisjonsobjekter i både 1996 og i 1997. Dette representerte ca. 9 prosent av det totale antallet revisjonsobjekter. Hva gjelder de mer sentrale revisjonsobjektene som departementer og større underliggende etater var andelen ca. 45 prosent. Ressursmessig brukte den japanske riksrevisjonen rundt 45 000 arbeidsdager på disse feltbesøkene både i 1996 og 1997.

Et sentralt trekk ved rapporteringen til den japanske riksrevisjonen er inkluderingen av det som betegnes som *`uriktig beløp`*. Rapporteringer om uriktig beløp referer seg til statlige inntekter som eksplisitt er feilaktig fastsatt (både for høyt og for lavt) og statlige midler som eksplisitt er sløst bort og midler som er irregulært benyttet.

Revisjonene kan også ta med det den japanske riksrevisjonen betegner som *`bakgrunnsbeløp`*. Dette representerer kun hvilken økonomisk vesentlighet som er knyttet til de områdene som har blitt revidert.

I rapporteringen av revisjonsresultatene for 1996 og 1997 har den japanske riksrevisjonen fordelt alle de ulike revisjonssakene etter statlige sektorområder og en sekkepost for øvrige mindre sektorer. Tabell 3 viser hvordan de ulike revisjonssakene har blitt fordelt på disse sektorområdene og summen av de uriktige beløpene som ble avdekket gjennom disse revisjonene.



*Tabell 3 Antall saker rapportert per sektorområde og uriktige beløp disse sakene representerte i 1996 og 1997. Beløp i 100 millioner yen.*

Sektorområde	Antall saker 1996	Antall saker 1997	Uriktig beløp 1996	Uriktig beløp 1997
Sosial- og velferdstjenester	192	172	135,5	128,7
Jordbruk, skogbruk og fiskeri	33	46	21,5	68,1
Offentlig bygg og anlegg	34	27	15,2	17,3
Utdanning, vitenskap og teknologi	45	63	11,7	6,6
Skatt	3	1	14,2	13,7
Andre	72	57	25,4	18,8
<b>Totalt*</b>	<b>350</b>	<b>341</b>	<b>221,1</b>	<b>243,5</b>

Kilde: den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 1996 og 1997.

\*Tallene summeres ikke korrekt da enkelte saker blir rapportert under flere sektorområder.

Tabellen viser at både når det gjelder antall saker og uriktige beløp er det innen helse og velferdssektoren som er dominerende i revisjonen. Det er færrest rapporteringer under skatteområdet. Målt i antall rapporteringer utgjør sekkeposten for øvrige sektorer en relativ stor andel av revisjonene.

Som det fremgår av tabell 2 var det også i 1996 og 1997 flest revisjoner som ble kategorisert under *'feil og mangler'*. Definisjonen av denne kategoriseringen er at dette gjelder saker hvor man har påvist brudd på lover og bestemmelser, budsjettbetingelser, uøkonomisk eller ikke produktivt eller på annen måte ikke korrekt. Definisjonen er nokså bred og kan i prinsippet omfatte ulike saker. Brudd på lover og reguleringer eller brudd på budsjettbetingelser kan innbefatte helt andre aspekter enn om noe er uøkonomisk eller lite effektivt. Innholdet i revisjonsresultatene for hvert av de spesifikke sektorområdene vil bli presentert i detalj under. I tillegg ble det gjennomført et fåtall revisjoner som ble rapportert under kategoriene 2) *vurderinger og krav*, 4) *særskilte beskrivelser* og 5) *spesialrapporter*. Alle disse revisjonene vil bli presentert under. Den 3. kategorien *gjennomførte tiltak* vil ikke bli presentert. Presentasjonen av revisjonene vil skje i tabells form med bortsett fra spesialrevisjoner.

### **Sosial- og velferdssektoren**

Sosial- og velferdssektoren er områder hvor den japanske riksrevisjonen har rapportert om flest tilfeller om avvik ut fra mandatet til hva den japanske riksrevisjonen skal kontrollere, jf. innretningene av revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen. Beløpene som inngår i

disse revisjonene er også de høyeste for et sektorområde. I 1996 ble det rapportert 192 saker med en økonomisk verdi på over 800 millioner kroner (over 13,5 milliarder Yen). I 1997 ble det rapportert 172 saker med en økonomisk verdi på nærmere 800 millioner kroner (i underkant av 13 milliarder Yen).

Tabell 4 viser fordelingen av type revisjoner og hvilke beløp disse representerte. Det er ikke alltid entydig hvordan den japanske riksrevisjonen summerer antall saker som rapporteres og antall enkelttilfeller som ligger til grunn for en revisjonssak. Så langt det er mulig vil tabellen vise antall rapporteringer og antall enkelttilfeller som ligger til grunn for den enkelte rapportering. Eksempelvis kan den japanske riksrevisjonen vise til at fem lokale myndighetsorganer har gjort samme typen feil og rapportere dette som én sak. I andre tilfeller kan dette bli rapportert som fem saker.

*Tabell 4 Oppsummering av revisjoner innen sosial- og velferdssektoren 1996 og 1997. Beløp i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	1996	Beløp: overbetaling/underbetaling	1997	Beløp: overbetaling/underbetaling
Lokale myndigheter og ulike typer sykehus krevde mer subsidier fra staten enn det var grunnlag for (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	7 rapporteringer og 515 enkeltsaker	3789,95	8 enkeltrapporteringer og 646 enkeltsaker	5584,50
Private bedrifter underbetalte helse- og pensjonspremier (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	1 rapportering og et ukjent antall enkeltsaker	5457,3	2 rapporteringer og 2447 enkeltsaker (enkelte saker i 1997 gjaldt også overbetaling)	4810,37
Universitetssykehus tok ikke tilstrekkelig betalt for sine tjenester (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	1 rapportering og 21 enkeltsaker	157,77	2 Rapporteringer og 25 enkeltsaker	152,75

Overbetaling av pensjoner, trygder og sosialstøtte til privatpersoner og private virksomheter på grunn av urettmessige krav (= revisjon av departementets oppfølging av krav om økonomisk støtte)	4 rapporteringer og 1877 enkeltsaker	1499,72	4 rapporteringer og 2176 enkeltsaker	1714
Entreprenører mottatt urettmessige subsidier og lån på grunn av overprising gjennom bruk av underleverandører (= revisjon av anskaffelser og tilhørende regelverk)	2 rapporteringer og 19 enkeltsaker	1577,39	1 rapportering og 9 enkeltsaker	500,02
Lokale myndigheter mottok for mye subsidier fra staten fordi de underkalkulerte inntektene til mottakerne av ulike sosiale tjenester (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	3 rapporteringer og 66 enkeltrapporteringer	89,52	3 rapporteringer og 55 enkeltsaker	115,9
Bønder ikke medlem av pensjonsfond som forutsatt	-	-	1 rapportering og 8967 enkeltsaker	2963,37
Eiendom tilhørende Departementet for helse og velferd ikke i bruk eller ingen planer om bruk	-	-	1 rapportering og 122 enkeltsaker	-
SUM*	18 rapporteringer og 2498 enkeltsaker	12571,6	22 og 14447 enkeltsaker (saken om bønder vil kanskje ikke kunne sies å være enkeltsaker)	15840,90

Kilde: den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 1996 og 1997.

\* Summeringene i tabell 4 er ikke de samme som i tabell 3. Dette skyldes i tillegg til de ovennevnte faktorene at enkelte revisjoner i den japanske riksrevisjonens rapporter blir presentert under flere sektorområder.

Tabellen viser at de fleste revisjonene for begge årene tar utgangspunkt i flere ulike statlige sosiale ordninger. Den japanske riksrevisjonen har ved å legge gjeldende regelverk til grunn for disse ordningene, gjennomgått utbetalingene fra staten til lokale myndigheter, sykehus, private virksomheter og privatpersoner. Revisjonene omhandler også innbetalinger til staten blant annet i form av helse- og pensjonspremier. De fleste revisjonene peker på at staten av ulike årsaker betaler ut for mye økonomisk støtte til mottakerne. I dette perspektivet vil den japanske riksrevisjonen også legge vekt på at departementet eller underliggende etater som er ansvarlige for å administrere de ulike ordningene ikke i tilstrekkelig grad fulgt opp om gjeldene regelverk blir etterlevd.

Årsakene til feilutbetalingene kan være flere, men hva gjelder offentlige mottakere har lokale myndigheter og sykehus innenfor de ulike ordningene krevd for mye støtte enn det som det var grunnlag for i henhold til regelverket. Når lokale myndigheter mottar for mye økonomisk støtte skyldes som regel at man krever midler for grupper som faller utenfor den aktuelle ordningen. Eksempelvis avdekket man at noen har misforstått regelverket for å få støtte til ekstraordinære helseutgifter som følge av overvekt av eldre i nærmiljøet eller at man registrerte antall barn som skulle være ekstra lenge i en barnehage og ikke det faktiske antallet barn som kom. Denne typen feil gjør at de lokale myndighetene urettmessig fikk utbetalt for mye penger. En annen årsak til feilutbetalingene var at lokale myndigheter hadde underkalkulert inntekten til mottakere av støtten eller krevd for lite betaling av brukere av lokale servicetilbud som igjen medførte at det ble grunnlag for de lokale myndighetene å kreve høyere støtte enn det som ville ha vært korrekt i utgangspunktet. Denne typen feil medførte imidlertid ikke at de lokale myndighetene satt igjen med mer penger, bare at staten betalte en høyere andel av kostnadene for ulike sosiale tjenester enn det som var tiltenkt.

Revisjonen avdekker også at det er arbeidsgivere og arbeidstakere som av ulike årsaker mottar for mye økonomisk støtte. Flere av revisjonene omhandler trygdeordninger ved tap av arbeid og pensjonsrettigheter. Revisjonen avdekker at privatpersoner og arbeidsgivere til en viss grad bevist oppgir feil opplysninger for å kunne motta økonomisk støtte. Dette gjelder krav om arbeidsledighetstrygd selv om søkere var i fast arbeid. Blant arbeidsgivere ble det avdekket at man hadde gjort krav på støtte for å ansette eldre og handikappede personer selv om disse allerede var i arbeid hos denne arbeidsgiveren. Tabellen viser i tillegg at et større antall arbeidsgivere som ikke innbetaler helse- og pensjonspremier til staten som forutsatt. I denne sammenhengen er det ikke offentlige myndigheter som ikke følge regelverket, men

privatpersoner og private virksomheter som bevist unngår regelverket. Den japanske riksrevisjonen vil da peke på mangelen på oppfølging og kontroll med krav som fremsettes av disse.

Tabellen viser også at den japanske riksrevisjonen i 1997 gjennomført revisjoner som omhandler andre aspekter enn de gjennomgående temaene. Dette gjelder revisjon av pensjonsfond for bønder hvor den japanske riksrevisjonen avdekket at flere bønder stod utenfor systemet og dermed var inntektene til fondet lavere enn potensialet. Den japanske riksrevisjonen la derfor frem forslag til hvordan fondet kunne øke medlemstallet. I en annen revisjon avdekket riksrevisjonen at det ikke var tatt i bruk eller at det ikke hadde blitt lagt planer for bruk av store statlige eiendommer som tilhørte Departementet for helse og velferd. Riksrevisjonen i Japan krevde derfor at departementet måtte planlegge bruken av disse eiendommene blant annet fordi eiendommene kunne generere inntekter til staten.

### ***Spesialrapport***

Tabellen viser til revisjoner av anskaffelser av entreprenørtjenester. Denne revisjonen ble også presentert som en spesialrapport for nasjonalforsamlingen på bakgrunn av høy offentlig interesse for saken. Den japanske riksrevisjonen avslørte at det ble bygget sykehjem med statlig støtte gjennom et selskap som leide inn et annet selskap med tette bånd til selskapet som fikk kontrakten for å bygge sykehjemmene til en langt lavere pris. Eierne av selskapet som fikk kontraktene kunne dermed urettmessig tjene store penger på de statlige subsidiene. Den japanske riksrevisjonen ville derfor fortsatt følge med på anskaffelsesprosessene i Departementet for helse og velferd med vekt på tiltak for å unngå regelverksomgåelse av tilbydere av tjenester.

### ***Oppsummert***

Gjennomgangen av revisjonsresultatene for 1996 og 1997 viser at den japanske riksrevisjonen i all hovedsak legger vekt på etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll. Revisjonene av pensjonsfondet og anskaffelsene er også knyttet til ansvarlige departements oppfølging av et regelverk. Revisjon av anskaffelser kan ha et økonomisk perspektiv på et generelt grunnlag, jf. de 3-e-ene (det vil bli påvist senere), men i dette tilfellet var det kun snakk om mangelfull oppfølging av en tilbyder. På bakgrunn av definisjonene av revisjonsområdene innledningsvis har de gjennomførte revisjonene derfor i all hovedsak vært innenfor rammen av tradisjonell regnskapsrevisjon. Ingen av revisjonen omhandler

virkingen av eller kvaliteten på de sosiale ytelsene eller om de fungerer i henhold til intensjonen bak etableringen av de ulike ordningene.

### **Jordbruk, skogbruk og fiskeri**

Et annet sektorområde som den japanske riksrevisjonen gjennomfører revisjoner innen er jordbruk, skogbruk og fiskeri. Tabell 5 viser hvilke typer revisjoner som er gjennomført innen denne sektoren og hvilke beløp disse revisjonene representerer. Tabellen er bygget opp etter de samme prinsippene som under sosial- og velferdssektoren, jf. tabell 4.

*Tabell 5 Oppsummering av revisjoner innen sektoren jordbruk, skogbruk og fiskeri i 1996 og 1997. Beløp i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	1996	Beløp: overbetaling/ underbetaling	1997	Beløp: overbetaling/ underbetaling
Mangelfull kontroll med inn- og utbetalinger av kooperative fondsmidler til fiskere (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	1 rapportering, og 157 enkeltsaker	-	-	-
Ubalanse i kooperative fond for kjøtt, for lite og for mye midler i ulike fond ga blant annet overbetalinger (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	1 rapportering, ukjent antall enkeltsaker	840,42	-	-
Feilregistrering av antall kyr ga overbetaling ved tap av kyr fra kooperativer (= revisjon av grunnlagsdata og departementets oppfølging og kontroll)	1 rapportering, 85 enkeltsaker	145,52	-	-
Overbetaling av subsidier til bønder, kooperativer og regionale myndigheter på grunn av feil grunnlag (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	4 rapporteringer og minst 51 enkeltsaker	862,69	3 rapporteringer og ukjent antall enkeltsaker	77,45
Overbetaling for arbeid, materialer, transport og leie av lager (= revisjon av økonomi og departementets oppfølging og kontroll)	5 rapporteringer og 5 enkeltsaker	211,24	4 rapportering og minst 267 enkeltsaker	1031,5

kontroll)				
Bønder, regionale myndigheter og statlige myndigheter lånte for mye penger på grunn av feil grunnlag (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	3 rapporteringer og 13 enkeltsaker	86,84	3 rapporteringer og 29 enkeltsaker	125,07
Mangelfullt design av sektorspesifikke konstruksjoner ga ikke tilstrekkelig sikkerhet (= revisjon av konstruksjoner)	3 rapporteringer og 3 enkeltsaker	20,94	4 rapporteringer og 4 enkeltsaker	32,09
Mangelfull måloppnåelsen for ulike utviklingsprosjekter innen sektoren (= revisjon av måloppnåelse)	-	-	3 rapporteringer og 101 enkeltsaker	-
Mangelfull måloppnåelsen for dreneringsprosjekter på grunn av mangelfull samordning mellom statlige og lokale myndigheter (= revisjon av måloppnåelse)	-	-	1 rapporteringer og 20 enkeltsaker	-
SUM*	15 rapporteringer og minst 314 enkeltsaker	2167,65	18 rapporteringer og minst 421 enkeltsaker	1266,1

Kilde: den japanske riksrevisjonens årsrapporter 1996 og 1997. \*Jf. kommentar til tabell 4.

Tabellen viser at både i 1996 og 1997 var feilutbetalinger herunder av subsidier og lån til ulike mottakere i primærnæringene på bakgrunn av gjeldene regelverk et sentralt tema i revisjonene. I de tilfeller hvor revisjonen avdekker at staten unødig har betalt for mye ved innkjøp av varer og tjenester, kan de sies å være revisjoner med vekt på økonomi – altså om man administrerer spesifikke ordninger til en minimumskostnad. Overbetaling av tjenester skyldes ifølge den japanske riksrevisjonen blant annet at man inngikk kontrakter uten å ta hensyn til den faktiske bruken av de innkjøpte tjenestene var lavere enn hva man betalte for tjenestene. Man avdekket også at man i statlige prosjekter hadde kjøpt inn for mye materialer i byggeprosjekter i forhold til behovet. I denne sammenhengen skal det også legges til at den japanske riksrevisjonen har undersøkt konstruksjoner som har blitt bygget i tilknytning til ulike statsstøttede prosjekter innen primærnæringene og avdekket at designet ingeniørmessig var mangelfullt og at konstruksjonene dermed ikke var tilstrekkelig sikre (jf. ellers kommentarene rundt denne typen revisjoner under kategorien offentlige byggeprosjekter).

Et annet aspekt ved revisjonene innen denne sektoren var at man også har undersøkt måloppnåelsen for ulike statlige prosjekter i 1997. I disse revisjonene har den japanske riksrevisjonen tatt utgangspunkt i målene som har blitt satt for ulike utviklingsprosjekter i primærnæringene med støtte fra staten. Støtten gikk blant annet til utbygging av produksjonslokaler til jordbruksvarer og trevarer for å øke produksjonen. I undersøkelsene av disse prosjektene fant den japanske riksrevisjonen at ingen av disse programmene hadde gitt ønsket effekt ved at disse produksjonsenhetene ikke var økonomisk levedyktige med blant annet store tap på driften.

### ***Oppsummert***

Gjennomgangen av revisjonene innen sektoren for jordbruk, skogbruk og fiskeri viser at den japanske riksrevisjonen vekta tradisjonell revisjon med etterlevelse av regelverk og departementets kontroll og oppfølging av utbetalinger. Samtidig viser tabell 5 at man har foretatt revisjoner med utgangspunkt økonomien i gjennomføringen av statlige tiltak og at man i 1997 gjennomført undersøkelser hvor man vurderte den reelle måloppnåelsen for ulike utviklingsprosjekter hvor staten hadde bidratt med midler. På denne måten ser man ikke bare på innsatsen men også på hvilke effekter den statlige innsatsen har gitt, jf. input-output-modellen som beskrevet tidligere. Følgelig vil man kunne argumentere for at den japanske riksrevisjonen har gjennomført enkelte revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene innen denne sektoren i 1996–1997.

### **Offentlige byggeprosjekter**

Den japanske riksrevisjonen foretar en del revisjoner rettet mot offentlige byggeprosjekter. Som vist til tidligere er en del av opplæringen i den japanske riksrevisjonen å lære om konstruksjoner og ingeniørfag. Den japanske riksrevisjonen skiller seg vesentlig ut fra andre lands riksrevisjoner på dette området. Det er de færreste riksrevisjoner som går så langt inn i detaljer rundt ulike byggeprosjekter som den japanske riksrevisjonen<sup>31</sup>.

Både i 1996 og 1997 rapporterer den japanske riksrevisjonen om ulike typer feil og mangler i beregningen av kostnader og feil mangler ved konstruksjonene som fordyrer de undersøkte byggeprosjektene. I 1996 ble det rapportert 34 tilfeller om ulike typer avvik i forhold til regelverk hvor beløpene disse sakene representerer var over 1500 millioner yen (90 millioner

---

<sup>31</sup> Jf. for eksempel revisjonsrapporter utarbeidet av riksrevisjonene i Storbritannia, Danmark, Sverige og Norge.



kroner). I 1997 rapporterte man om 27 tilfeller om avvik i forhold til regelverket og beløpene disse sakene representerte var over 1700 millioner yen (102 millioner kroner). Tabell 6 under viser hvilke områder revisjonene har vært innrettet mot, hvilke avvik som er avdekket og hvilke beløp revisjonene har omfattet. Oppbygningen av tabellen følge de samme prinsippene som for tabell 4.

*Tabell 6 Oppsummering av revisjoner innen sektoren offentlige bygg og anlegg i 1996 og 1997. Beløp i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	1996	Beløp: overbetaling	1997	Beløp: overbetaling
Lokale myndigheter fulgte ikke reglene ved beregning av subsidier fra staten (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging)	4	589,24	2	41,84
Innkjøp, kalkulering av innsatsfaktorer og bruk av for kostbare materialer og utstyr med samme effekt (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging, samt revisjon av økonomi og kostnadseffektivitet)	9 (minst 2800 enkeltsaker lagt til grunn)	1079,7	10	670,63
Feil konstruksjon	6	115,14	6	146,39
Feil beregning av subsidier i departementet (=revisjon av etterlevelse av regelverk)	3	18,23	-	-
Utnyttelse av eksisterende drikkevannskilder og sikring mot oversvømmelser.	1 (11 enkeltsaker lå til grunn).	0	-	-
Mangelfull oppfølging fra statlige myndigheter ved overføring av ansvar til lokale myndigheter (=revisjon av system)	-	-	1	29,2
SUM*	23	1802,31	19	888,06

Kilde: Den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 1996 og 1997.

\* Jf. kommentarer for tabell 4 hva gjelder summeringene i tabell 6.

Tabell 6 viser at både i 1996 og 1997 var flere av revisjonene rettet mot anskaffelser i offentlige byggeprosjekter med støtte fra staten og at man i revisjonen avdekket at det var anskaffet for dyre materialer, produkter og tjenester enn det som var nødvendig sammenlignet med regelverk og funksjonalitet. I denne sammenhengen skal det også vises til at et annet område den japanske riksrevisjonen har undersøkt både i 1996 og 1997 er bruken av kontrakter i anbudsrunder for ulike byggeprosjekter. Den japanske riksrevisjonen viser til at det etter loven om lokale myndigheter er det hjemmel for å sette minimumspris som et kriterium for å velge tilbydere. Minimumsprisen skal blant annet sikre et vist kvalitetsnivå. Den japanske riksrevisjonen kunne påvise at man i anbudsrunder unødvendig hadde utelatt

tilbydere med priser under den fastsatte minimumsprisen fordi det ikke forelå noen dokumentasjon på at disse tilbyderne ikke kunne møte de krav til produkter/konstruksjon som fastsatt av de lokale myndighetene. Denne typen revisjon vektlegger innsatsfaktorene og økonomien i de statlige finansierte byggeprosjektene.

Den japanske riksrevisjonen avdekket også feil i konstruksjonen i byggingen av for eksempel sikring av fjellsider mot ras, bygging av parkeringshus og dreneringssystemer som medførte at konstruksjonene ikke hadde den funksjonalitet, sikkerhet og kvalitet som planlagt. I denne sammenhengen vil den japanske riksrevisjonen også kunne stille spørsmål om klarheten rundt regler og retningslinjer for denne typen arbeid.

Revisjonene for disse årene viser også at flere av de avdekkede feil og mangler skyldes at utbyggere (som lokale myndigheter) mottar subsidier fra staten til de aktuelle byggeprosjektene hvor man ikke legger til grunn de statlige retningslinjene for beregning av kostnader eller krav til bruk av materialer. I alle sakene har de lokale myndighetene overestimert kostnadene og dermed fått for mye subsidier.

### ***Spesialrapport vedrørende offentlige byggeprosjekter***

I tillegg til de ovennevnte revisjonene har den japanske riksrevisjonen gjennomført tre revisjoner innen sektoren offentlige bygg- og anlegg i 1996 og 1997 som ble presentert under kategorien spesialrapporter for regjeringen og nasjonalforsamlingen.

På bakgrunn av en generell offentlig oppmerksomhet rundt ureglementerte utgifter til bevertning i tilknytning til offentlige byggeprosjekter gjennomførte den japanske riksrevisjonene en undersøkelse om dette. Ansvarlig departement hadde gjennomført tiltak for å sikre korrekt bruk av statlige midler i disse byggeprosjektene. Den japanske riksrevisjonen avdekket ingen feil på dette området i revisjonen i 1996. Samtidig ble det imidlertid avdekket at det ved 18 regionale myndigheter ble utstedt ulike falske dokumenter som for eksempel fiktive reiseregninger i tilknytning til ulike offentlig byggeprosjekter. Den japanske riksrevisjonen pekte derfor på at man ville følge denne saken videre.

I oppfølgingsrevisjonen av de fiktive dokumentene i 1997 baserte den japanske riksrevisjonen undersøkelsen sin på de regionale myndighetenes egne granskninger av saken. Blant alle de 47 regionale myndighetene ble det slått fast at hos 23 regionale myndigheter ble det gjort feil

med reiseregninger i tilknytning til statsstøttede bygg- og anleggsprosjekter. Den japanske riksrevisjonens egne tilleggsundersøkelser avdekket imidlertid ingen uregelmessigheter utover dette.

Et annet område som den japanske riksrevisjonen utarbeidet spesialrapport innen sektoren offentlige byggeprosjekter, var den generelle prosessen rundt offentlige anskaffelser og anbud og prosessen med å velge leverandører av tjenestene. Disse anskaffelsesprosessene hadde ikke alltid vært like åpne og tilgjengelige, og derfor ble det i 1994 utferdiget en statlig strategi for å gjøre denne prosessen mer åpen og transparent. Den japanske riksrevisjonen undersøkte status i 1997 og fant at det fortsatt var en stor andel av disse prosessene som ble foretatt under det gamle systemet. Selv om flere anskaffelser ble gjennomført etter de nye retningslinjene, fant den japanske riksrevisjonen at mindre lokale myndigheter ikke var underlagt det nye systemet og at selv om man hadde lagt seg inn på det nye systemet var det i praksis ingen forskjell fra det tidligere systemet. Den japanske riksrevisjonen ville derfor følge denne saken videre. Den japanske riksrevisjonen viste også i denne forbindelse til en sak hvor det var sannsynlighet for at det foregikk overprising innen forsvarssektoren, og den japanske riksrevisjonen anså det som nødvendig å styrke revisjonen innen offentlige anskaffelser.

### ***Oppsummert***

Revisjonene til den japanske riksrevisjonen av offentlige byggeprosjekter i 1996 og 1997 viser at man foretar undersøkelser hvor man legger til grunn departementenes regelverk for ulike byggeprosjekter og vurderer om disse etterleves. Riksrevisjonen sjekker også om de faktiske konstruksjonene er i henhold til kravene og vil også kunne stille spørsmål om klarheten rundt regler og retningslinjer som er gitt ut.

Flere av revisjonene viser til at man i offentlige byggeprosjekter har gått til anskaffelse av for dyre materialer uten at det var nødvendig ut fra konstruksjonens virkeområde. Dette kan sies å være en form for undersøkelse av økonomi ut fra definisjonene gitt i input-output-modellen. Også innen dette området kan man derfor argumentere med at den japanske riksrevisjonen vurderte de offentlige prosjektene med utgangspunkt i de 3-e-ene. Det er også viktig å peke på fokuset den japanske riksrevisjonen har av anskaffelsesprosessene i offentlig sektor. Den japanske riksrevisjonen peker på at anskaffelsene burde bli mer åpne blant annet for å sikre bedre innkjøp for staten hva gjelder pris og kvalitet. Den japanske riksrevisjonen er ikke eksplisitt i sin begrunnelse for vektleggingen av denne typen revisjoner, men en må kunne

anta at avsløringer om korrupsjon særlig innen bygg- og anleggssektoren i Japan er av vesentlig betydning<sup>32</sup>. I tillegg vil anskaffelsesrevisjoner av denne typen også ha et økonomiperspektiv.

### **Utdanning, vitenskap og teknologi**

I 1996 og 1997 rapporterte den japanske riksrevisjonen om henholdsvis 45 og 63 saker som omhandlet utdanning, vitenskap og teknologi. Beløpene disse sakene omhandlet var henholdsvis 1,175 millioner yen (71 millioner kroner) og 668 millioner yen (40 millioner kroner). Revisjonene innen denne sektoren er oppsummert i tabell 7. Tabellen er utarbeidet etter de samme prinsippene som de øvrige tabellene 4–6.

*Tabell 7 Oppsummering av revisjoner innen sektoren utdanning, vitenskap og teknologi i 1996 og 1997. Beløp i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	1996	Beløp: overbetaling	1997	Beløp: overbetaling
Konvertering av skoler til fasiliteter for de eldre	Omtales under		-	-
Bruk av IKT ved nasjonale universiteter	Omtales under		-	-
Barne- ungdomsskoler og universiteter fikk for mye støtte på grunn av feil grunnlag (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging)	2 rapporteringer og 11 enkeltsaker	390,96	2 rapporteringer og minst 16 enkeltsaker	221,99
Regionale myndigheter utstedte falske reiseregninger (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging)	1 rapportering og 4 enkeltsaker	48,46	1 rapportering 22 enkeltsaker	299,6
Forskning ikke rapportert som forutsatt (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging)	-	-	1 rapportering 20 universiteter	Omtales under
For mye stipend til universitetsstudenter på feil grunnlag (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging)	-	-	1 rapportering ukjent antall enkeltsaker	9,67
SUM	5 rapporteringer	439,42	5 rapporteringer og minst 59	531,26

<sup>32</sup> Jf. for eksempel Woodal, Japan under Construction: Corruption, Politics, and Public Works, 1996.

	og 17 enkeltsaker		enkeltsaker	
--	----------------------	--	-------------	--

Kilde: den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 1996 og 1997. Se kommentarene til tabell 4 hva gjelder summeringene i tabell 7.

Tabell 7 viser at for begge årene knytter revisjonene seg blant annet til subsidier og andre former for utbetalinger hvor revisjonen avdekker feil. Enten har mottaker, som for eksempel private skoler på grunn av uklare beregningsregler krevd for mye støtte fra staten, eller så har staten selv gjort feil ved å legge til grunn feil metode for beregning av støtte til for eksempel lærerlønninger. Begge årene har man også revidert lokale styrever for ulike skoler og avdekket at disse styrene hadde forfalsket dokumenter for urettmessig å kunne motta subsidier til skoleprosjekter. Midlene ble imidlertid brukt på andre områder.

Både i 1996 og 1997 har revisjonene også omhandlet forhold som kun er dekket i et av årene. I 1996 har revisjonen vurdert måloppnåelsen for et statlig prosjekt om å anvende skolebygg med ledig kapasitet til andre formål som for eksempel helse for eldre. Et stort antall skolebygg i Japan blir ikke utnyttet fullt ut på grunn av lavere fødselsrate samtidig som andelen eldre øker. Revisjonen avdekket at lokale myndigheter i for liten grad undersøkte behovet for denne typen konverteringer og ikke utarbeidet planer for dette. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at departementet i større grad burde rettlede de lokale myndighetene i dette arbeidet.

I 1996 fant man også gjennom revisjonen at flere universiteter ikke hadde utnyttet de installerte dataterminalene for nettverk til sin fulle kapasitet. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at departementet kunne ha veiledet og fulgt opp universitetene på en bedre måte. Universitetene kunne imidlertid også ha fulgt bedre opp egne rutiner ifølge den japanske riksrevisjonen.

I 1997 så den japanske riksrevisjonen på hvordan subsidier til grunnforskning ble anvendt. Revisjonen avdekket at i over 200 tilfeller ved til sammen 20 universiteter ble det ikke avlagt rapport om forskningsresultatene som forutsatt enten ved at man rapporterte for sent eller at man ikke rapporterte i det hele tatt. Rapportene skulle blant annet innholde aspekter ved forskningen som kunne komme til nytte for samfunnet.

### ***Oppsummert***

Revisjonen både i 1996 og 1997 vektlegger etterlevelse av regler som skal legges til grunn for beregning av subsidier og lønninger. Revisjonen avdekket også flere tilfeller av bevist forfalskning av dokumenter som skulle gi grunnlag for utbetalinger fra staten. Begge årene har revisjonen også vurdert andre forhold som ikke knytter seg til regnskapet, men gjennomføring av ulike ordninger innen sektoren. I to av revisjonene mente den japanske riksrevisjonen at de ansvarlige departementene burde følge opp prosjektene bedre fordi utøvende myndighet ikke i tilstrekkelig grad hadde fulgt opp disse tiltakene som forutsatt. Den tredje revisjonen omhandler også oppfølging av et regelverk om rapportering. Selv om revisjonen vurderer andre forhold enn det rent regnskapsmessige er fokuset i revisjonene på det formelle og ikke om man oppnår ønskede mål med de ulike prosjektene.

### **Skattesektoren**

Det siste og minste område som det rapporteres om særskilt av den japanske riksrevisjonen er innen skatt. Et sentralt mål for en nasjons skattemyndigheter er å fastsette skatter og avgifter korrekt basert på gjeldende regelverk. I Norge er de fleste med en viss inntekt godt kjent med den årlige selvangivelsen med krav om at den sendes inn til skattemyndighetene etter at man har skrevet under på selvangivelsen at alle opplysninger er korrekt. Uten å gå nærmere inn på hvordan skattesystemet og fastsettelsen av skatter fungerer i Japan, har den japanske riksrevisjonen både for revisjonsårene 1996 og 1997 undersøkt fastsettelsen av skatter ved de lokale skattekontorene i Japan. Begge årene ble det avdekket at for 449 skatteyttere hadde skatten blitt feil fastsatt (tilfeller av både for høy og for lav fastsettelse) på grunn av mangelfull kontroll med de deklarte opplysningene fra skatteyterne. I tillegg ble det i 1996 pekt på at man ved to skattekontorer hadde feiltolket regelverket for beregning av renteutbetalinger til skatteyttere som hadde betalt inn for mye skatt. Resultater ble at den japanske stat hadde utbetalt for mye i rentekompensasjon.

Revisjonen på skatteområdet både for 1996 og 1997 knytter seg både til korrekthet og regularitet. I dette tilfelle ble skatteregnskapet for den japanske staten ikke korrekt fordi skatten i første omgang ble feil fastsatt. Den avdekket også at gjeldende lover og regler for enkelte skatteyttere ikke hadde blitt korrekt anvendt når skatteutmålingen ikke ble korrekt. Totalt ble det avdekket at den japanske skatteetaten hadde fastsatt feil skatter for i underkant av 1400 millioner yen hvert av de to årene (= ca. 84 millioner kroner per år). I tillegg vil man kunne hevde at revisjonen tar opp et produktivitetsproblem i den japanske skatteetaten fordi

man gjennom feil fastsettelse av skatt vil måtte bruke ekstra ressurser på å rette opp feil som burde ha bli unngått ved den første fastsettelsen.

### ***Oppsummert***

Revisjonen har et systemperspektiv ved at den setter søkelys på feil og mangler i et system som får konsekvenser for det primære resultatet i dette systemet, altså feil fastsettelse av skatter. Revisjonen kunne eventuelt vurdert hvilke effekter denne typen feil har på ulike områder. Man kunne for eksempel undersøkt hvor mye ekstra ressurser denne typen feil krever i det japanske skattevesenet, om skattelover- og regler er hensiktsmessig utformet eventuelt komplisert og om denne typen feil får betydning for japaneres oppfatning av skattevesenet i Japan.

### **Øvrige spesialrapporter og én anmodning fra nasjonalforsamlingen**

I tillegg til de spesialrapportene som er presentert over, har den japanske riksrevisjonen gjennomført tilsvarende revisjoner innen andre sektorer. I 1997 ble det også fremsatt en anmodning fra nasjonalformsamlingen om å gjennomføre en undersøkelse innen offentlig eide hoteller. Disse revisjonene vil kort bli presentert under.

Begge årene har den japanske riksrevisjonen undersøkt utviklingshjelpen som Japan gir til utvalgte land for å fremme økonomiske utvikling. Japan har over flere år vært blant de største bidragsyterne til utviklingsland i absolutte tall. I disse undersøkelsene legger man vekt på sluttresultatene til prosjektene som er igangsatt i de ulike mottakslandene. Begge årene opplyses det at de fleste prosjektene som har blitt iverksatt har oppnådd ønskede resultater, men at enkelte av prosjektene ikke hadde ønsket effekt blant annet som et resultat av at budsjettmessige svakheter i mottakerlandene eller mangel på trening av bruken av utstyr som den japanske stat har gitt til utviklingslandene.

I en annen revisjon undersøkte man lagring av atomavfall fra kjernekraftanlegg. På bakgrunn av opplysninger om at lagringen av denne typen avfall var mangelfull undersøkte den japanske riksrevisjonen om hvordan budsjettmidler til oppgradringen av sikkerheten ved disse atomlagringsanleggene ble brukt. Revisjonen avdekket ingen brudd på hvordan statlige budsjettmidler hadde blitt brukt til sikring av anleggene, men pekte på at ansvarlig etat burde legge til grunn lagringsproblemene i budsjettanmodningene til Finansdepartementet.

Fem av revisjonene omhandler den finansielle situasjonen i forbindelse med henholdsvis 1) privatiseringen av de japanske statsbaner, 2) myndighetenes involvering i eiendomsmarked i etterkant av de store eiendomsspekulasjonene på 1980-tallet, 3) myndighetenes involvering i finansvesenet på grunn av et stort antall konkurser, 4) statens involvering i finansiering av et utviklingsprosjekt på Hokkaido og 5) i statlige oljeletingsprosjekter. Den japanske riksrevisjonen viser til at den fortsatt vil følge med på den finansielle situasjonen til flere av de statlige virksomhetene som er involvert i ulike typer finansieringsprosjekter blant annet på grunn av at den finansielle situasjonen for disse fortsatt er usikker og at det er usikkerhet knyttet til flere av investeringene.

To av revisjonene tar for seg anskaffelsesprosessen i henholdsvis De japanske selvforsvarsstyrkene og Det japanske postvesenet. I anskaffelsen i forsvaret var det informasjon om at leverandører hadde overfakturert, men den japanske riksrevisjonen kunne ikke bevise at Selvforsvarsstyrkene hadde foretatt noe urettmessig i disse anskaffelsene. I anskaffelsene i Postvesenet ble det stilt spørsmål ved om det i tilstrekkelig grad ble initiert reelle anbudsprosesser med full konkurranse mellom mulige leverandører.

Anmodningen fra nasjonalforsamlingen gjaldt administrasjonen av offentlige eide hoteller og overnattingsfasiliteter. Revisjonen pekte kun på at man måtte vurdere denne typen hoteller i lys av konkurransen med private overnattingstilbud, og de statlige operatørene ville bli underlagt et resultatsystem.

### ***Oppsummering av revisjonsaktivitetene i den japanske riksrevisjonen 1996–1997***

En gjennomgang av revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen i perioden 1996–1997 viser at i all hovedsak blir det gjennomført revisjoner med vektlegging av regnskapenes korrekthet. Hvert av årene ble ca. 230 000 regnskaper og 75 millioner bilag gjennomgått og er et klart uttrykk for regnskapsrevisjonens betydning i den japanske riksrevisjonen.

Gjennomgangen av de revisjonsresultatene viser også at etterlevelse av regler samt departementenes kontroll og oppfølging av underliggende enheter er sentrale sider i innretningen av revisjonsarbeidet. En større del av revisjonene avdekker at det foretas feil utbetalinger til offentlig lokalforvaltning og til private virksomheter og enkeltpersoner på grunn av alt fra uklart regelverk til beviste forsøk på å svindle til seg statlige midler.



Revisjonene avdekker også at flere offentlig byggeprosjekter ikke blir ferdigstilt med korrekt design og dermed vil ikke konstruksjonene oppnå den tiltenkte sikkerheten og holdbarheten.

Gjennomgangen av revisjonsresultatene viser også at enkelte av de gjennomførte revisjonene har vektlagt økonomien til statlige prosjekter og også måloppnåelsen til noen statlige tiltak. Det er gode holdepunkter for å hevde at den japanske riksrevisjonen til en viss grad gjennomførte revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene i perioden 1996–1997. Samtidig som omfanget er lite sammenlignet med den omfattende gjennomgangen av regnskap som den japanske riksrevisjonen gjennomfører.

I neste avsnitt vil reformene i den japanske statsforvaltningen som ble implementert i 2001 bli presentert og analysert før revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen for 2005–2006 bli presentert (dette ble lagt frem i årsrapportene for 2007 og 2008).

#### **4.4 Reformen i den japanske offentlige forvaltningen<sup>33</sup>**

Innledningsvis ble det gitt en generell beskrivelse av New Public Management. I dette avsnittet vil det bli gitt en kort orientering av sentrale reformer i den japanske statsforvaltningen og mer inngående i hvilken grad new public management har påvirket og faktisk blitt innført i den japanske statsforvaltningen.

Etter andre verdenskrig har det vært gjennomført tre større reformer i sentralforvaltningen i Japan. Den første reformen ble gjennomført i 1962–1964 under den første foreløpige kommisjonen for administrativ reform. Kommisjonen benyttet lærdom fra den amerikanske Hoover-kommisjonen som grunnlag for dette reformarbeidet. Den andre større reformen kom i 1981–1983 under den andre foreløpige kommisjonen for administrativ reform som foreslo at målet måtte være at den japanske statsforvaltningen burde være av medium størrelse og at store statlige selskaper burde privatiseres. Den siste reformprosessen kom under statsminister Hashimoto i 1996–1998 som initierte endringer i den offentlige forvaltningen som ble implementert i 2001 og representerte den største reorganiseringen av sentralforvaltningen etter andre verdenskrig.

---

<sup>33</sup> Denne delen er med mindre det vises til andre kilder basert på følgende kilder: Yamamoto Hiromi, New Public Management – Japan's practice, Institute for International Policy Studies, Policy Paper 2003; Masaharu Hori Japanese Public Administration and its Adaptation to New Public Management: from an optimist's view" American Political Science Association, Boston Marriott, august 2002; Asia-Pacific Economic Cooperation (APEC) Japan: Development in Public Sector Governance, APEC Economic Policy Report 2007.

Gjennomgående for alle disse tre reformene var å samle og legge ned organisasjoner. Reformene på 1980-tallet ble som Kommisjonen for administrativ reform foreslo, blant annet preget av privatisering av store statlige selskaper som de japanske statsbaner (jf. at en av revisjonene i 1997 var knyttet til privatiseringen av De japanske statsbaner), det statlige selskapet for tobakk og det statlige telefonselskapet. Denne typen reformer er godt synlige og enkle å forstå i den generelle befolkningen.

Sentrale deler av endringene i statsforvaltningen i 2001 var også godt synlig. Man ønsket større omlegginger av den statlige sentraladministrasjonen og underliggende virksomheter fordi man mente at hele det offentlige tjenesteapparatet hadde blitt for stor og rigid og at den var preget av institusjonell slitasje. Målet var en enklere og effektiv stat som skulle sikre en mer åpen og rettferdig offentlig sektor. Dette skulle blant annet skje ved å klargjøre statsministerens rett til å initiere ny politikk, etablere nye regjeringsetater og gjennomføre tiltak for å styrke funksjonene til regjeringskontoret. Sentralt i dette var at man reorganiserte departementsstrukturen og reduserte antall departementer fra 22 til 12.

Man ønsket at økt effektivitet blant annet skulle skje ved å omgjøre statlige etater til uavhengige administrative virksomheter og konsolidere andre organisasjoner blant annet gjennom sammenslåinger. Man ønsket også i denne reformen å redusere antallet ansatte i statsforvaltningen. Et annet sentralt tiltak var å øke åpenheten og ansvarlighet ved å etablere et system for evaluering av offentlige tiltak og i større grad gi tilgang til informasjon fra offentlige myndigheter.

Som vist til i kapittel 3 er desentralisering og bruk av evaluering sentrale deler av new public management-reformene.

#### **4.4.1 New Public Management i Japan**

Ifølge Yamamoto begynte new public management å bli diskutert blant akademikere i Japan på midten av 1990-tallet, og den store ovennevnte reformen i den japanske statsforvaltningen som kom under statsminister Hashimoto var da også basert på enkelte prinsipper innen new public management.

Ifølge Yamamoto ble Hashimotos reformer initiert på et tidspunkt hvor det var en åpning politisk sett å gjennomføre større endringer i statsforvaltningen. Bakgrunnen var at det på

1990-tallet hadde en rekke hendelser og problemer som var skapt av statsbyråkrater blitt godt kjent for den generelle befolkningen gjennom media. Uheldige situasjoner blant politikere var ikke nytt, men at kritikkverdige forhold ble avdekket blant byråkratene representerte en ny situasjon. Det ble blant annet kjent at Finansdepartementet hadde gitt storbanker vesentlige økonomiske overføringer for å dekke store tap på lån som private finansinstitusjoner hadde påført bakene i eiendomsmarkedet. En enkelt obligasjonsmegler hadde påført Daiwa Bank i New York tap på 11 milliarder dollar og en rekke bestikkelsesskandaler ble avslørt. I tillegg ble en senior medarbeider i Departementet for helse og velferd arrestert i 1996 på bakgrunn av at departementet ikke hadde innført tiltak for å sikre at blod til blodoverføringer ikke inneholdt overførbare sykdommer. Denne typen avsløringer reduserte tillitten til offentlig sektor i den japanske befolkningen.<sup>34</sup>

I tillegg, som tidligere nevnt, var den generelle økonomiske situasjonen i Japan svak med meget stor underskudd på statsbudsjettet – og det totale underskuddet var nær 45 prosent av bruttonasjonalproduktet på denne tiden. I denne situasjonen var det meget sentralt å gjennomføre en politikk som kunne stimulere økonomien samtidig som man måtte redusere utgiftene i offentlig sektor. Problemene i byråkratiet i tillegg bare forsterket synet om at Japan måtte foreta grunnleggende reformer.

Yamamoto viser til at under Hashimotos andre regjering, november 1996 til juli 1998, hadde han tilstrekkelig politisk makt til å foreta reformer, og dannet rådet for reformer i offentlig sektor to uker etter at hans regjering ble dannet. Det spesielle var at statsministeren selv ledet dette rådet. Dette var uvanlig fordi råd av denne typen generelt hadde hatt en rådgivende funksjon overfor statsministeren. Rådet la frem sin første rapport i desember 1997. Rapporten diskuterte en omfattende reorganisering av sentralforvaltningen i Japan. Delene av reformen som innbefatter elementer av new public management er som nevnt, først og fremst innføringen av evaluering av forvaltningen og desentralisering av underliggende virksomheter.

New public management ble også diskutert av rådet for økonomisk og fiskal politikk. Dette rådet overleverte en rapport til statsminister Koizumi i 2001 om grunnleggende virkemidler for styring av økonomisk og fiskal politikk og strukturell reform. Denne rapporten viste blant

---

<sup>34</sup> Yamamoto og for eksempel Grimes, *Unmaking of the Japanese Miracle*, 2001.

annet til at man i sentralforvaltningen burde introdusere et system for revisjon og en budsjettering som skulle sikre bedre ansvarlighet og bedre informasjon til befolkningen.

### *Implementering av New Public Management – Evaluering*

Ifølge Yamamoto hadde lokale myndigheter i Japan innført og utviklet metoder for å måle effekter av lokalpolitikken og administrasjonen siden midten av 1990-tallet. Evaluering av forvaltningen hadde imidlertid i liten grad blitt brukt av statlige myndigheter. Rådet for reformer av offentlig sektor anbefalte i sin rapport at man skulle styrke evalueringen av gjennomføringen av politikken og at resultatene av evalueringene skulle bli reflektert i utformingen av ny politikk. Rapporten anbefalte at det skulle etableres en evalueringsseksjon i alle myndighetsorganer. Resultater ble at i 2001 ble loven om evaluering av offentlig forvaltning vedtatt og den ble satt i verk i april 2002.

Loven var modellert etter en tilsvarende lov i USA som ble satt i verk i 1993 under Clinton-administrasjonen. Loven i Japan har da også enkelte parallelle punkter med loven i USA ved at begge krever at alle myndighetsorganer må etablere måleindikatorer og at disse myndighetsorganene skal rapporterer tilbake om måloppnåelse.

Man ser likevel forskjeller i tilnærmingen i innføringen av evalueringen av offentlig forvaltning. En sentral side ved loven i USA er man ønsker å knytte mål og måleindikatorer for den enkelte virksomhet til statsbudsjettet og tilhørende bevilgninger. Både mål og måleindikatorer, utarbeidelse av budsjettet og oversynet med evalueringer i de ulike myndighetsorganene skjer i én og samme offentlig enhet – kontoret for styring og budsjett – Office of Management and Budget (OMB). I Norge har man også innført et system hvor det enkelte departement skal definere mål og resultatkrav i budsjettdokumentet sammen med bevilgningsforslag. Det påfølgende året må det enkelte departement presentere måloppnåelsen i budsjettdokumentet som presenteres for Stortinget. På denne måten skal Stortinget ha et bedre grunnlag for å kunne bedømme gjennomføringen av den offentlige politikken og hvilke utgifter som er knyttet til gjennomføringen av denne politikken med tilhørende tiltak og virkemidler<sup>35</sup>.

---

<sup>35</sup> Stortingets bevilgningsreglement, Stortinget, 2005 og Reglement for økonomistyring i staten, Finansdepartementet, 2006.

I Japan er evaluering og utarbeidelse av statsbudsjettet fordelt mellom henholdsvis Departementet for offentlig styring, innenriks og post og telekommunikasjon som har det overordnede ansvaret for evalueringssystemet basert på loven om evaluering i offentlig forvaltning – og Finansdepartementet som har hovedansvaret for å utarbeide statsbudsjettet. Ifølge Yamamoto kan dialogen mellom disse departementene være mangelfull - samtidig som Finansdepartementets makt i sentralforvaltningen anses for å være betydelig sammenlignet med Departementet for offentlig styring, innenriks og post og telekommunikasjon. Yamamoto argumenterer derfor med at det er mindre sannsynlig for at evalueringer foretatt i den offentlige forvaltningen vil bli reflektert og innarbeidet i statsbudsjettet.

Dette poenget blir også vektlagt av Azuma som peker på viktigheten av at evalueringene som loven om offentlig evaluering krever skal bli gjennomført må gjenspeiles i statsbudsjettet og evalueringsstrukturene må være i tråd med strukturene i statsbudsjettet. Azuma viser da også til at kostnader i statsbudsjettet ikke er knyttet til tiltak og programmer i staten. Han mener derfor det er sentralt at departementene introduserer budsjetter som knytter seg til statlig måloppnåelse og effekter gjennom bruk av evalueringer.<sup>36</sup> Dette er for øvrig også et av hovedpoengene til Nishikawa, at det har vært for stor fokus i det politiske miljøet rundt input-faktorene i utformingen av statsbudsjettet og ikke virkningene av de tiltak og programmer som disse faktorene eventuelt gir.<sup>37</sup> Yamamoto Kiyoshi viser også til at evalueringene ikke blir anvendt i utformingen av statsbudsjettene.<sup>38</sup>

Loven om evaluering i offentlig forvaltning i Japan foreskriver på et generelt grunnlag at hvert myndighetsorgan etablerer et evalueringssystem gjennom opprettelsen av en evalueringsseksjon. Loven gir det enkelte myndighetsorgan stor frihet til å velge hvilke områder og prosjekter som skal evalueres og til å etablere sitt eget system for å måle resultater. Dette kan i praksis innebære at et departement ikke vil evaluere områder som kan være vanskelig å måle eller områder hvor det er svak måloppnåelse. Evalueringene blir uensartet på tvers av departementene hvilket innebærer at muligheten for å koble resultatmålingene opp mot utarbeidelsen av statsbudsjettet blir svekket. Masaharu peker på noen av de samme svakhetene. Han peker på at systemet fungerer etter selvevalueringssprinsippet. Selv om kommisjonen for evaluering av offentlig forvaltning og uavhengige enheter i prinsippet skal

---

<sup>36</sup> Azuma, Government Auditing Review 会計検査研究, Volume 14, mars 2007.

<sup>37</sup> Nishikawa, *ibid.*

<sup>38</sup> Yamamoto Kiyoshi, Asian Journal of Political Science, Volume 16, april 2008, side 24–40.

være uavhengig, er kommisjonen likevel en underliggende del av Departementet for offentlig styring, innenriks post og telekommunikasjon. Rådet har kun deltidsansatte og skal kun rådggi Departementet for offentlig styring, innenriks post og telekommunikasjon.

Loven krever heller ikke at det enkelte departement skal definere et omfattende sett av mål og visjoner. Det enkelte departement står fritt til å utforme dette. Loven foreskriver at det enkelte myndighetsorgan skal utarbeide en plan for evaluering som skal dekke en periode på tre til fem år samt en operativ plan for det enkelte år. Dette er imidlertid kun en plan for evaluering. I USA og i Norge for den del, har man en logisk syklus for resultatmåling basert på overordnede mål, resultatindikatorer og måleindikatorer. I det japanske systemet mangler denne typen faktorer. I Japan mottar nasjonalforsamlingen kun resultatet av evalueringene, men har ingen oversikt over utformingen av planer for departementene.

Yamamoto argumenterer på denne bakgrunn at Japan har introdusert et system for å evaluere offentlig forvaltning som en metode for å anvende new public management, men peker samtidig på at det har vært en begrenset innføring av prinsippene for new public management.

### *Desentralisering*

Den andre delen av New Public Management som har blitt introdusert er desentralisering gjennom opprettelsen av underliggende enheter under sentrale myndigheter. I Norge har man for eksempel direktorater og tilsyn underlagt departementer. Bakgrunnen for denne desentraliseringen er et ønske om å skille klart mellom politikkutforming og gjennomføringen av politikken. Enhetene som gjennomfører politikken skal være styrt av et overordnet myndighetsorgan, men skal likevel ha visse frihetsgrader i politikkgjennomføringen. Målet er å øke effektiviteten og kvaliteten i de utøvende enhetenes tjenesteproduksjon til befolkningen.

Som tidligere nevnt kom initiativet til denne utviklingen i Japan gjennom Hashimoto-administrasjonen. Rådet for offentlig reform viste særlig til erfaringene med desentralisering av utøvende offentlig politikk i Storbritannia. I Japan valgte man en form som var i tråd med hovedprinsippene for desentralisering av offentlige oppgaver. I dette gjelder skillet mellom enheter i sentralforvaltningen som er ansvarlig for politikkutformingen og underliggende enheter med ansvaret for å gjennomføre politikken. De sistnevnte skal være uavhengig av sentralmyndighetene og fikk i Japan navnet uavhengige administrative enheter. Målet med reformen var å strømlinjeforme og effektivisere offentlig forvaltning. Hashimotos mål var

også å redusere det totale antallet offentlig ansatte med ca. 4,5 prosent fra 1997 til 2001. Hashimoto holdt seg derfor inne med tradisjonen om å søke å redusere arbeidsstokken i den offentlige forvaltningen. Masaharu viste også til at i desentraliseringen var det et svært viktig mål å redusere antall ansatte i den offentlige forvaltningen.

I implementering av desentraliseringen var det imidlertid et spørsmål om hvilke oppgaver som kunne overføres til de administrative uavhengige enhetene – skulle for eksempel oppgaver som krever sterkere virkemidler overfor befolkningen som eksempelvis innen sosiale ytelser bli overført til uavhengige enheter? Japan var konservative i denne desentraliseringen og kun 2,2 prosent av det offentlige tjenesteapparatet ble lagt til uavhengige administrative enheter. I tillegg ble for eksempel de aller fleste som ble ansatte som øverste leder for de uavhengige enhetene ansatt på bakgrunn av *amakudari* 天下り hvilket innebærer at det ofte var senior tjenestemenn innen byråkratiet som fikk disse stillingene. Det var med andre ord liten konkurranse om jobben som øverste leder i de ulike enhetene. Det har imidlertid vært en økning i antall enheter som gjennom lov er definert som uavhengige administrative enheter. I 2008 var det 101 slike enheter mot 57 i 2001.<sup>39</sup>

En sentral del av desentraliseringen er at overordnet myndighet som for eksempel et departement skal fortsatt styre de underliggende enheter gjennom målstyring. Det er departementene som skal utarbeide målene som de underliggende enhetene skal arbeide for å nå. Ifølge Yamamoto blir imidlertid målene satt av de underliggende enhetene på et selvstendig grunnlag, og derfor blir ikke styringsprinsippet fulgt opp i den japanske desentraliseringen. I tillegg blir det ifølge Yamamoto definert for få kvantifiserbare mål. Masaharu viser til at selv om de administrative enhetene juridisk sett er uavhengige fra de overordnede departementene, har departementene likevel en juridisk rett til å gripe inn i ledelsen av de uavhengige enhetene.

Kravene til evaluering av de administrativt uavhengige enhetene er underlagt det samme evalueringsregimet som øvrige offentlige myndighetsorganer. Dette gjelder blant annet bestemmelser om gjennomføring av en internrevisjon og at den japanske riksrevisjonen skal

---

<sup>39</sup> Sakurai, 9<sup>th</sup> International Symposium on Public Sector Management: Accounting, Accountability and Governance. 23 juni 2009, Johannes Kepler University Linz-

fungere som en ekstern revisor når det gjelder bruk av midler fra sentralmyndighetene. Disse enhetene vil også bli evaluert av overordnet departement og av kommisjonen for evaluering av offentlig forvaltning og evaluering av uavhengige administrative enheter. Dermed er kravet om evaluering av disse enhetene nokså omfattende og mange tilfeller er kravet strengere for de underliggende enhetene sammenlignet med departementene. Ifølge Yamamoto er likevel et problem at det ikke er tilstrekkelig antall eksperter i Japan som kan gjennomføre denne typen evalueringer av offentlig forvaltning.

Yamamoto er nokså negativ til mulighetene for at New Public Management vil kunne få større gjennomslag i Japans offentlig sektor. Hun viser til at det japanske byråkratiet er nokså negativt innstilt til New Public Management med blant annet referanse til offisielle dokumenter (White paper) om at New Public Management har resultert i svekket demokratisk kontroll, svekket kvalitet på offentlige tjenester som følge av for store kutt i kostnader, lavere moral blant offentlige ansatte og lavere ansvarlighet i offentlig sektor. Yamamoto mener også det er lite sannsynlig at Finansdepartementet i Japan vil være villig til å oppgi noen av reguleringene som gjelder for utarbeidelsen av statsbudsjettet.

Yamamoto peker også på at offentlig reformer er generelt vanskelig og særlig i Japan fordi hele systemet for den offentlige forvaltningen er styrt av lover herunder lover for å etablere hver eneste offentlig enhet inkludert de administrativt uavhengige enhetene. I tillegg kommer en rekke andre lover og bestemmelser som regulerer offentlig sektor.

Masaharu peker på at i Japan synes det som om byråkratiet er mindre avhengig av politikere sammenlignet med andre land. Han fremhever at i Japan har byråkratiet stor frihet til å opprettholde egen posisjon.

Yamamoto viser til at Hood i sine studier peker på at Japan i liten grad har fulgt andre OECD-land ved at man i Japan holder på mer legalistiske virkemidler i styringen av statsforvaltningen. Det blir også pekt på at new public management krever et slags kontraktforhold mellom eksempelvis et departement og underliggende enheter. I Japan baserer man seg i større grad på et tillitsforhold mellom individer og organisasjoner uten skriftlig dokumentering. På denne bakgrunn vil man i Japan i mindre grad være villig til å innføre new public management.



Et viktig trekk i innføringen av new public management i den japanske statsforvaltningen er kravet om evaluering av offentlige tiltak og tjenester. Sluttrapporten til Kommisjonen for administrativ reform pekte på at styrkingen av evaluering i den offentlige sektoren var en hovedpilar i en reform av offentlig sektor. Rapporten pekte på at statlig sektor la størst vekt på lovgivning og å bruke offentlige midler gjennom statsbudsjettet og at oppfølging og evaluering av dette ikke ble vektlagt i samme grad. Rapporten viste derfor til viktigheten av å evaluere effekten av ulike statlige tiltak i gjennomføringen av disse tiltakene og etter at de er gjennomført. Dette skulle gi økt læring og kunne bidra til å styrke de igangsatte tiltakene. Rapporten pekte også på den japanske riksrevisjonens rolle i dette arbeidet. I rapporten viser til viktigheten av at evalueringene blir gjennomført internt i den enkelte statlige etat samtidig som dette også kan gjøres av en ekstern organisasjon, og at det er sterkt forventet at den japanske riksrevisjonen skal ha en rolle i dette evalueringsarbeidet. Den japanske riksrevisjonen skal derfor ifølge rapporten fokusere på effektivitet, produktivitet og rasjonaliseringen av statlige tiltak og administrasjon. Dette må skje uten at den japanske riksrevisjonen mister sin tradisjonelle primæroppgave med og bekrefte de statlige regnskapene. Rapporten pekte derfor på at den japanske riksrevisjonen måtte styrkes.

### ***Oppsummert***

I kapittel 3 ble det gitt en teoretisk ramme for new public management. Det fremgår av det overstående at man ved å desentralisere og fristille deler av den japanske statsforvaltningen og innføre krav om evaluering med utgangspunkt i krav om fastsettelse av mål og tilhørende målinger av oppnådde resultater, at man har innført sentrale deler av new public management i den japanske statsforvaltningen. Selv om man kan påvise at innføringen har hatt visse begrensninger, har endringene vært vesentlige nok til å anta at dette skulle medføre endringer i gjennomføringen av revisjoner i den japanske riksrevisjonen. Loven ble endret i 1997 og innføringen av krav til evaluering i offentlig sektor skulle kunne medføre en slik endring, særlig på bakgrunn av at den japanske riksrevisjonen ble pekt på som en viktig pilar i arbeidet med innføringen av evaluering i den japanske statsforvaltningen. I tillegg var motivasjonen for å innføre disse reformene i Japan de samme som i andre land – ønske om en mer effektiv offentlig sektor og i Japan var ikke det minst på bakgrunn av de vedvarende store budsjettunderskuddene i den japanske stat.

I Norge har også desentralisering og innføring av krav om mål- og resultatstyring vært sentrale elementer i de nyere reformene i den norske statsforvaltningen. Det var disse endringene som også fikk innvirkning på den norske Riksrevisjonens revisjonsarbeid.

I det neste avsnittet blir det sentralt å vurdere i hvilken grad disse endringene i den japanske statsforvaltningen og forventningene til den rollen den japanske riksrevisjonen skulle ha i dette arbeidet har påvirket måten den japanske riksrevisjonen gjennomfører sitt revisjonsarbeid.

#### **4.4.2 Revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen i 2005–2006**

Gjennomgangen av revisjonsaktivitetene til den japanske riksrevisjonen i 1996–1997 viste at det ble lagt vekt på den tradisjonelle regnskapsrevisjonen med bekreftelse av statsregnskapet, og at øvrige revisjoner i all hovedsak omfattet undersøkelser av etterlevelse av regelverk og internkontroll i departementene. Enkelte revisjoner inneholdt elementer av de 3-e-ene som for eksempel vurdering av måloppnåelse for statlige prosjekter. I tillegg ble det vist at den japanske riksrevisjonen gjennomførte flere revisjoner av offentlige bygg og anlegg ut fra et ingeniørfaglig perspektiv.

Ifølge den japanske riksrevisjonen ble henholdsvis 170 000 og 160 000 regnskaper kontrollert i 2005 og i 2006. Til grunn for disse kontrollene lå en gjennomgang av ca. 52 millioner bilag for hvert av årene. Sammenlignet med 1996 og 1997 representer dette en betydelig nedgang i antall regnskaper og bilag som blir gjennomgått. Likevel må en kunne peke på at omfanget av regnskapskontrollen fortsatt er betydelig og dette fortsatt er det helt sentrale området for den japanske riksrevisjonen. Men det er også viktig å analysere resultatene den japanske riksrevisjonen rapporterer fra sitt arbeid for å vurdere i hvilken grad revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene har blitt gjennomført.

Rapporteringen av revisjonene den japanske riksrevisjonen har gjennomført har endret seg fra perioden 1996–1997 og til 2005 og 2006. Dette skyldes blant annet endringene i departementsstrukturen i 2001. Tabell 8 oppsummerer antall saker som den japanske riksrevisjonen har rapportert om per sektor og hvilke beløp disse representerer og gir på samme måte som tabell 3 for årene 1996–1997 et uttrykk for hvilke sektorer hvor den japanske riksrevisjonen har innrettet sine revisjoner. På lik linje med perioden 1996–1997 kan

ett tilfelle som slik det er oppsummert i tabell 8 representere et større antall enkeltsaker – dette vil bli vist i tabellene for de enkelte sektorområdene.

*Tabell 8 Antall saker rapportert per sektorområde og uriktige beløp disse sakene representerte i 2005 og 2006. Beløp i millioner yen.*

Sektorområde	Antall saker 2005	Antall saker 2006	Uriktig beløp 2005	Uriktig beløp 2006
Sosial- og velferdssektoren	270	186	111,0	62,7
Jordbruk, skogbruk og fiskeri	25	40	25	37,7
Offentlig bygg og anlegg	32	40	78	25,7
Utdanning, vitenskap og teknologi	4	18	43,7	5,0
Skatt	2	5	5,0	10,6
Andre	113	91	217,4	168,3
<b>Totalt*</b>	<b>446</b>	<b>341</b>	<b>453</b>	<b>310</b>

Kilde: den japanske riksrevisjonen årsrapporter for 2005 og 2006.

\*Summeringene stemmer ikke fordi enkelte saker blir presentert under flere sektorer

Tabellen viser at både når det gjelder antall revisjonssaker og uriktige beløp er det innen helse og velferdssektoren som var mest omfattende i 2005 og 2006, hvilket også var tilfelle i 1996 og 1997. Tilsvarende var det innen skatteområdet hvor det ble rapportert om færrest saker.

Som det fremgår av tabell 2 var det også i 2005 og 2006 flest revisjoner som ble kategorisert under *feil og mangler*. Definisjonen av denne kategoriseringen er at dette gjelder saker hvor man har påvist brudd på lover og bestemmelser, budsjettbetingelser, uøkonomisk eller ikke produktivt eller på annen måte ikke korrekt. Definisjonen er nokså bred og kan i prinsippet omfatte ulike saker. Brudd på lover og reguleringer eller brudd på budsjettbetingelser kan innbefatte helt andre aspekter enn om noe er uøkonomisk eller lite effektivt. Innholdet i revisjonsresultatene for hvert av disse sektorområdene vil bli presentert i detalj under. Revisjoner som blir presentert under kategorien *tiltak gjennomført* vil ikke bli presentert. Ellers vil alle de gjennomførte revisjonene med bortsett fra rapporteringskategoriene *vurderinger og krav om tiltak, særskilte beskrivelse, spesialrapport til nasjonalforsamlingen*

og regjeringen, spesialrapporter etter anmodning fra nasjonalforsamlingen og spesialrapporter om gjennomførte revisjon, vil bli oppsummert i tabeller.

### Sosial- og velferdssektoren

Innen sosial- og velferdssektoren ble det i 1996 rapportert 192 saker med en økonomisk verdi på over 800 millioner kroner (over 13,5 milliarder Yen). I 1997 ble det rapportert 172 saker med en økonomisk verdi på nærmere 800 millioner kroner (i underkant av 13 milliarder Yen). Til sammenligning ble det i 2005 rapportert om 270 saker med en økonomisk betydning på over 666 millioner kroner (over 11 milliarder yen) og i 2006 ble det rapportert om 186 saker med en økonomisk verdi på 376 millioner kroner (i overkant av 6 milliarder yen).

På lik linje med rapporteringene for 1996 og 1997 er det ikke alltid entydig hvordan den japanske riksrevisjonen summerer antall saker som rapporteres og antall enkelttilfeller som ligger til grunn for en revisjonssak. Så langt det er mulig vil tabellen vise antall rapporteringer og antall enkelttilfeller som ligger til grunn for den enkelte rapportering.

For å sammenligne med revisjonene i 1996 og 1997 vil de revisjonsinnretningene som er falt ut siden 1996 og 1997 bli markert med liten skrift i tabell 9 mens nye revisjonsinnretninger vil være markert med @.

*Tabell 9 Oppsummering av revisjoner innen sosial- og velferdssektoren 2005 og 2006. Beløp i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	2005	Beløp: overbetaling/ underbetaling	2006	Beløp: overbetaling/ underbetaling
Lokale myndigheter og ulike typer sykehus krevde mer subsidier enn det var grunnlag for (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	10 rapporteringer og 607 enkelttilfeller	960,06	19 rapporteringer og 537 enkelttilfeller	1994,22
Private bedrifter underbetalt helse- og pensjonspremier, samt enkelte tilfeller av overbetaling (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	2 rapportering og 1510 enkelttilfeller.	3041,89	2 rapporteringer 1301 enkelttilfeller	3116,6
Universitetssykehus tok ikke tilstrekkelig betalt for sine tjenester	-	-	-	-
Overbetaling av pensjoner,	4	279,65	4	215,3

trygder og støtte til privatpersoner og private virksomheter på grunn av urettmessige krav (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	rapporteringer og 867 enkelttilfeller		rapporteringer og 731 enkelttilfeller	
Entreprenører mottatt urettmessige subsidier og lån på grunn av overprising gjennom bruk av underleverandører	-	-	-	-
Lokale myndigheter har fått for mye subsidier fordi de underkalkulerte inntektene til mottakerne av ulike sosiale tjenester (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	3 rapporteringer og 52 enkeltsaker	186,2	1 rapportering og 38 enkelttilfeller	95,69
Bønder ikke medlem av pensjonsfond som pålagt				
Eiendom tilhørende Departementet for helse og velferd ikke i bruk eller ingen planer om bruk				-
Forfalskning av dokumenter ved statlige kontorer, sykehus og statlige prosjekter for urettmessig å motta midler (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)@	3 rapporteringer og 97 enkelttilfeller	5372,44	3 rapporteringer 24 enkelttilfeller	291,71
Forfalskning av dokumenter for å gi inntrykk av at anbudsprosessen var i henhold til regelverket (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll) @	1 rapportering 2 tilfeller	603,21		
Statlige ansatte som svindlet til seg penger (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll) @	2 rapporteringer og 2 tilfeller	12,22	3 rapportering og 4 enkelttilfeller	116,88
Departementet betalte for varer som ikke hadde blitt levert (=revisjon av departementets oppfølging) @	1 rapportering og ett tilfelle	67,21		
Et it-system ble bare delvis innført på grunn av mangelfull programmering @	1 rapportering og ett tilfelle	20,85		

Kostnader kunne ikke verifiseres @		-	1 rapportering og ett enkelttilfelle	177,5
SUM*	27 rapporteringer og 3139 enkelttilfeller	10543,73	33 rapporteringer og 2657 enkelttilfeller	6007,9

Kilde: den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 2005 og 2006.

Summeringene stemmer ikke overens med tallene i tabell 8. Dette skyldes de ovennevnte faktorene og at enkelte saker kan bli rapportert flere ganger under ulike sektorer.

Tabellen viser at revisjonsresultatene innen sosial- og velferdssektoren i 2005–2006 i all hovedsak er de samme som i 1996 og 1997. Et større antall revisjoner, som også omfatter store beløp, omfatter flere ulike statlige sosiale ordninger hvor den japanske riksrevisjonen på bakgrunn av gjeldende regelverk har gjennomgått utbetalingene fra staten til underliggende etater, lokale myndigheter, arbeidsgivere og privatpersoner samt innbetalinger av premier til staten.

De fleste av disse revisjonene omhandler også i 2005–2006 at staten av ulike årsaker betaler ut for mye økonomisk støtte til mottakerne. Årsakene til dette kan være flere, men i all hovedsak har stønadsmottakerne innen de ulike ordningene krevd for mye støtte enn det som det var grunnlag for i henhold til regelverket og/eller stønadsmottakerne har gitt feilaktige opplysninger til myndighetene. Den japanske riksrevisjonen peker derfor også på i flere av revisjonene at kontrollen med grunnlaget for utbetalingene ikke var tilstrekkelig hos de ansvarlige myndighetene.

Av de samme faktorer som ble påvist i revisjonene i 1996 og 1997, avdekker revisjonene for 2005 og 2006 at når lokale myndigheter mottar for mye økonomisk støtte skyldes det som regel at man krever midler for faktorer som faller utenfor den aktuelle ordningen. Man avdekker at de lokale myndighetene underrapporterer inntekter og overrapporterer utgifter hvilket medfører at de urettmessig mottar for mye statlig støtte.

Revisjonene for 2005 og 2006 omhandler også som for 1996 og 1997, at det er arbeidsgivere og arbeidstakere som av ulike årsaker mottar for mye økonomisk støtte. Flere av revisjonene omhandler trygdeordninger ved tap av arbeid og pensjonsrettigheter. Revisjonen avdekker at privatpersoner og arbeidsgivere til en viss grad bevist oppgir feil opplysninger for å kunne

motta økonomisk støtte. Dette gjelder krav om arbeidsledighetstrygd selv om søkere var i fast arbeid. Blant arbeidsgivere ble det avdekket at man hadde gjort krav på støtte for å ansette eldre og handikappede personer selv om disse allerede var i arbeid hos denne arbeidsgiveren. Et utviklingstrekk som fremgår av tabell 9 er at flere av revisjonene i 2005–2006 avdekker svindel og forfalskning av dokumenter ved offentlige kontorer for urettmessig å kunne motta økonomisk støtte fra staten.

Hovedvekten av revisjonen innen helse- velferdssektoren er som vist over nokså lik innretningen på revisjonene i 1996 og 1997. Men som det fremgikk av tabell 2 har man økt antall revisjoner som faller under kategoriene vurderinger og krav om tiltak etter loven om den japanske riksrevisjon § 34 og § 36, spesialrapporter etter anmodning fra nasjonalforsamlingen og spesialrapporter på bakgrunn av saker av høy allmenn interesse. Dette gjelder også innen sosial- og velferdssektoren. Alle disse revisjonene vil bli presentert under før man kan konkludere om den japanske riksrevisjonen har endret fokus i sine revisjoner innen helse- og velferdssektoren.

### ***Vurderinger og krav om tiltak, jf. loven om den japanske riksrevisjonen § 34 og § 36***

#### ***3 revisjoner***

Innen helsesektoren gjennomførte den japanske riksrevisjonen er undersøkelse av opprettelsen av en av de administrativt uavhengige enhetene under departementet (desentraliseringsprinsippet i new public management). Revisjonen omhandlet ikke måloppnåelsen til denne administrative enheten, men omfattet kun prosessen rundt angivelsen av enhetens kapitalverdier.

Den andre revisjonen innen området gjaldt innkjøp av dataprosesseringstjenester i arbeidet med prosesseringen av helse- og pensjonssaker. Den japanske riksrevisjonen fant at kostnadene ble for høye blant annet fordi man tastet inn de samme opplysningene flere ganger og at man ikke valgte rimeligste tilbyder for levering av dokumenter.

Den tredje revisjonen under denne kategorien omfattet bruken av statlige lånemidler som disponeres av regionene som i hovedsak skulle benyttes til samarbeidsprosjekter innen helsesektoren mellom lokale myndigheter. Revisjonen avdekket imidlertid at store fondsmidler ikke var i bruk. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at departementet måtte

gå igjennom ordningen for å sikre at midlene i større grad kunne tas i bruk etter intensjonen med lånene.

### ***Spesialrapporter etter anmodning fra nasjonalforsamlingen***

#### ***1 revisjon***

Undersøkelsen som ble gjennomført etter anmodning fra nasjonalforsamlingen var av en mer omfattende karakter ved at den skulle vurdere sentrale deler av sosial- og helsearbeidet i Japan. Revisjonen avdekket at det medisinske tjenesteapparatet som var styrt av lokale myndigheter var i en alvorlig finansiell situasjon ved at 204 av 2531 enheter drev med et underskudd på mer enn fem prosent, og det var et voksende gap mellom utgifter og inntekter. Det var store forskjeller i medisinske utgifter per person blant regionale og lokale myndigheter.

Revisjonen avdekket også at innen pleiesektoren var situasjonen tilsvarende alvorlig ved at et flertall av de lokale myndighetene drev denne tjenesten med underskudd og at kostnadene til pleietjenester hadde vokst med 70 prosent fra 2000 til 2004. Det var store forskjeller mellom regionene i andelen av befolkningen som mottok pleietjenester. Det var også store forskjeller mellom regionene i de sosiale tjenestene.

Den japanske riksrevisjonen pekte særlig på de voksende utgiftene i forhold til inntektene og at det var store forskjeller i helse- og sosialtjenestene i Japan.

### ***Spesialrapporter***

#### ***2 revisjoner***

Den første revisjonen omfattet saksbehandlingen av pensjonssaker. Den japanske riksrevisjonen gjennomgikk et større antall saker for å vurdere om sakene hadde blitt korrekt behandlet. Revisjonen avdekket at i 180 tilfeller hadde saksbehandlingen vært feil herunder innvilgelse av pensjoner selv om søkerne ikke hadde rett til pensjonsutbetalinger i henhold til regelverket. Den japanske riksrevisjonen pekte særlig på viktigheten av at dette systemet må opprettholde sin troverdighet i befolkningen.

Den andre revisjonen tok utgangspunkt i en prosess i pensjons- og helseforsikringssituasjonen i Japan og den statlige omorganiseringen av dette området for å oppnå en bedre tjeneste og mer tilpasset befolkningens behov ut fra den generelle vanskelige økonomiske forholdene i



Japan. Det statlige kontoret som har ansvaret innen denne sektoren har utferdiget en plan for å reorganisere og rasjonalisere disse tjenestene. Den japanske riksrevisjonen har kun undersøkt overføringen av verdier fra den opprinnelige organisasjonen til den nye organisasjonsstrukturen.

### ***Oppsummert***

Den japanske riksrevisjonen har gjennomført flere revisjoner utover de tradisjonelle revisjonene. Gjennomgangen av disse revisjonene viser imidlertid at et fåtall av disse har andre perspektiver enn de som er presentert i tabell 9. Med bortsett fra den ene revisjonen som ble gjennomført etter anmodning fra nasjonalforsamlingen er det ingen av de øvrige revisjonene som vurderer andre aspekter enn etterlevelse av regelverket og oppfølgingen av departementene. I de tilfeller den japanske riksrevisjonen undersøker de nye administrative enhetene er det ikke for å kontrollere om de fungerer etter hensikten, men i hvilken grad overføringen av verdier fra den opprinnelige organisasjonen til den nye har vært i henhold til regelverket. Dette er også viktig, men neppe et bidrag i utviklingen av evaluering i statlig sektor som Kommisjonen for administrativ reform hadde forventninger om.

### **Jordbruk, skogbruk og fiskeri**

Den japanske riksrevisjonen rettet også en stor del av revisjonsaktiviteten mot primærnæringene jordbruk, skogbruk og fiskeri i 2005 og 2006. Tabell 10 viser hvilke typer revisjoner som har vært gjennomført innen denne sektoren i 2005 og 2006. Tabellen er bygget opp etter de samme prinsippene som tabell 9, men revisjonsinnretningene fra 1995 og 1996 som har falt ut i 2005 og 2006 er ikke gjengitt fordi de aller fleste kategoriene er nye.

*Tabell10 Innretninger av revisjonene innen jordbruk, skogbruk og fiskeri i 2005 og 2006, antall revisjoner og beløp disse representerte i millioner yen.*

Type revisjon/År og beløp	2005	Beløp	2006	Beløp
Prosjekt ikke gjennomført i henhold til kravene til subsidiene (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	4 rapporteringer og 4 enkeltsaker	359,67	3 rapporteringer og 3 enkeltsaker	18,04
Gjort krav på subsidier det ikke var grunnlag for (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets	2 rapporteringer og 2 enkeltsaker	77,11	6 rapporteringer og 15 enkeltsaker	225,37

oppfølging og kontroll)				
Prosjekter som hadde fått subsidier ble ikke sluttført (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	4 rapporteringer og 4 enkeltsaker	69,76	2 rapporteringer og 2 enkeltsaker	688,11
Falsk søknad om subsidier (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	-	-	1 rapportering og 1 enkeltsak	0,75
Feil design som påvirker konstruksjonens holdbarhet og sikkerhet	4 rapporteringer og 4 enkeltsaker	74,76	5 rapporteringer og 5 enkeltsaker	15,35
Ikke tilbakebetaling av merverdiavgift for innkjøp som hadde blitt subsidiert (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	1 rapportering og 1 enkeltsaker	6,05	1 rapportering 4 enkeltsaker	15,66
Feil bruk av copyrightrettigheter (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging og kontroll)	1	22,65	-	-
Overbetaling av lønn i outsouringssaker (= revisjon av departementets oppfølging og kontroll)	2	34	-	-
Sum	18 rapporteringer og samme antall enkelttilfeller	644	18 rapporteringer og 30 enkelttilfeller	963,28

Kilde: den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 2007 og 2008. Summeringene stemmer ikke overens med tabell 8 av de samme årsaker som beskrevet for tabell 9.

Tabell 10 viser at det ikke har vært en vesentlig endring fra revisjonene som ble gjennomført innen sektoren jodbruk, skogbruk og fiskeri i 1996 og 1997. Den japanske riksrevisjonen gjennomført et større antall revisjoner som retter seg mot regelverket for ulike typer av subsidier og i flere tilfeller pekt på at subsidiene har av ulike årsaker blitt feil utbetalt. Dette gjelder alt fra bevist forsøk på å svindle til seg subsidier til at man har gjort feil i beregningen av grunnlaget for subsidieutbetalingene.

Den andre hovedformen for revisjon innen denne sektoren er å undersøke om byggeprosjekter har hatt korrekt design og man har avdekket mangelfullt design som etter den japanske riksrevisjonen kan medførte av konstruksjonen var av en dårligere kvalitet enn forutsatt.

Hovedvekten av revisjonen innen jordbruk, landbruk og fiskeri er som vist over nokså lik innretningen på revisjonene i 1996 og 1997. Men som det fremgikk av tabell 2 har man økt antall revisjoner som faller under de andre kategoriene. Alle disse revisjonene vil bli presentert under før man kan konkludere om den japanske riksrevisjonen har endret fokus i sine revisjoner innen jordbruk, skogbruk og fiskeri.

### ***Rapportering i henhold til lov om den japanske riksrevisjons § 36 – vurderinger og krav om å gjennomføre tiltak***

#### ***2 revisjoner***

Den japanske riksrevisjonen har rapportert én revisjon innen sektoren jordbruk, skogbruk og fiskeri under denne kategorien i 2005. Revisjonen omhandlet fondsavsetninger til en etat under sektordepartementet som hadde som formål å gjennomføre ulike utbedringstiltak innen jordbruket. Den japanske riksrevisjonen mente at det hadde blitt gjort for høye fondsavsetninger i forhold til behovet for midler.

Det ble også utarbeidet en revisjon under den kategorien i 2006. Revisjonen omhandlet et kompensasjonssystem innen landbruket under krisesituasjoner. Den japanske riksrevisjonen peker også i denne revisjonen på at fondet bør styres bedre ut fra forholdet mellom fondsoverskudd og eventuelle mangel på fondsmidler i fremtiden.

### ***Spesialrapporter***

#### ***2 revisjoner***

Den japanske riksrevisjonen utarbeidet en rapport innen sektoren jordbruk, skogbruk og fiskeri om lånebidrag til skogbruket. Et større antall statlige skogbruksvirksomheter hadde store økonomiske problemer på grunn av høy gjeld og man forventet at færre ville kunne betjene gjelden på grunn av lavere inntekter fra skogbruket. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at etaten under sektordepartementet som forvalter låneordningene i større grad måtte utarbeide bedre langsiktige planer for inntekter og utgifter.

Den andre revisjonen tok for seg lagrene for importert ris til Japan. Den japanske riksrevisjonen viste til at Japan er forpliktet til å importere visse mengder ris på bakgrunn av GATT-avtalen. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig etterspørsel i Japan etter ris og derfor sitter staten på store mengder med ris som det koster penger og lagre. Man mente at departementet burde fokusere på å øke etterspørselen etter ris og vurdere tiltak som kunne redusere de generelle lagringskostnadene.

### ***Oppsummert***

Gjennomgangen av alle revisjonene innen denne sektoren viser at det ikke har skjedd noe særlig med innretningen av revisjonene. Ingen av revisjonene innen sektoren representerer nye perspektiver med utgangspunkt i de 3-e-ene. De fleste revisjonene omhandler etterlevelse av regelverk og oppfølging av regelverk. Den ene revisjonen vurderer den japanske stats involvering i skogbruket og om de statlige bidragene har vært til nytte. Dette perspektivet ble også ivaretatt i revisjonene i 1997.

### **Offentlige byggeprosjekter 2005 og 2006**

Som det fremgår av tabell 11 foretok den japanske riksrevisjonen også i 2005 og 2006 en del revisjoner rettet mot offentlige byggeprosjekter. Både i 2005 og 2006 rapporterer den japanske riksrevisjonen om ulike typer feil og mangler i konstruksjonen av ulike bygge- og vedlikeholdsprosjekter hvor staten er inne økonomisk. I 2005 ble det rapportert 32 tilfeller om feil og mangler hvor beløpene disse sakene representerer var over 468 millioner kroner (7800 millioner yen). I 2006 rapporterte man om 40 tilfeller om feil og mangler og beløpene disse sakene representerte var over 153 millioner kroner (2500 millioner yen). Tabellen er bygget opp etter de samme prinsippene som tabell 9, men i dette tilfelle har også summeringene fra 1996 og 1997 blitt tatt med som et sammenligningsgrunnlag da de fleste revisjonskategoriene er de samme i 1996–1997 og 2005–2006.

*Tabell 11 Innretninger av revisjonene innen bygg og anlegg i 1996–1997 og 2005 og 2006, antall revisjoner og beløp disse representerte i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	1996–1997	2005	Beløp mulig besparelse/unødig overforbruk	2006	Beløp mulig besparelse/unødig overforbruk
Lokale myndigheter/subsidiemottakere fulgte ikke	6 (631,08)	6	114,86	7	76,96

reglene ved beregning av subsidier fra staten (=revisjon av etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging)					
Innkjøp, kalkulering av innsatsfaktorer og bruk av for kostbare materialer og utstyr med samme effekt (= revisjon av økonomi og kostnadseffektivitet)	18 (1263,23)	1	2,17	1	18,21
Feil konstruksjon	12 (261,53)	11	593,3	14	714,37
Feil beregning av subsidier i departementet (= revisjon av etterlevelse av regelverk)	3 (18,23)			-	-
Mangelfull måloppnåelse bygging av skisenter	-	-	-	1	40,78
Etterlevelse av regler for drift av offentlig leiligheter (= revisjon av regler og departementets oppfølging)				1	8,12
SUM	42 (2690,37)	20	717,29	24	858,44

Kilde: Den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 200 og 2008. Hva gjelder summeringene vises det til kommentarene til tabell 9.

Tabell 11 viser at revisjonene i 2005 og 2006 i størst omfang omhandlet feil og mangler i konstruksjoner. Feilene medførte at konstruksjonene ikke hadde den funksjonalitet, sikkerhet og kvalitet som planlagt. Dette var også et sentralt tema i både 1996 og 1997. Til forskjell fra 1996 og 1997 har man lagt mindre vekt på revisjoner rettet mot innkjøp og anvendelse av dyre materialer, produkter og tjenester enn det som var nødvendig sammenlignet med regelverk, funksjonalitet og anskaffelsesprosesser. Tabellen viser også at et annet sentralt tema var om beregning og utbetalinger av subsidier var i henhold til regelverket.

Tabellen viser således at det innen bygg- og anleggssektoren ikke har skjedd en vesentlig utvikling hva gjelder de ordinære revisjonene. Én revisjon har imidlertid vurdert

måloppnåelsen i et statlig finansiert prosjekt, men hovedvekten av revisjonene vurderer etterlevelse av regelverk og departementets oppfølging.

Men som det fremgikk av tabell 2 har man økt antall revisjoner som faller inn under de andre kategoriene. Alle disse til sammen seks revisjonene vil bli presentert under før man kan konkludere i hvilken grad den japanske riksrevisjonen har endret fokus i sine revisjoner innen bygg- og anleggssektoren.

### ***Rapportering i henhold til lov om den japanske riksrevisjons § 34 og § 36 – vurderinger og krav om å gjennomføre tiltak***

#### ***1 revisjon***

Denne revisjonen omhandlet privatisering av offentlige veier gjennom opprettelsen av syv selskaper. På lik linje med helse- og omsorgssektoren har den japanske riksrevisjonen undersøkt overføringen av verdier til disse selskapene og fant at verdier hadde blitt over- og undervurdert. Dermed ble ikke verdien av selskapene korrekt fremstilt.

#### ***Spesialrapporter***

##### ***3 revisjoner***

Den første revisjonen tok opp temaet prosjektstyring for bygging av veier når dette er satt ut til private selskaper. Den japanske riksrevisjonen pekte på viktigheten av at det eksisterer gode rutiner for å følge opp fremdriften i veiprojektene når dette settes ut. Revisjonen avdekket at et større antall betalinger til entreprenørene ikke var i henhold til fremdriften og at fremdriften ikke ble godt nok dokumentert. I tillegg ble det gjort skattemessige feildisposisjoner.

Den andre revisjonen undersøkte måloppnåelsen for bygging av offentlige parkeringsanlegg hvor man må betale for å parkere. Revisjonen avdekket at ved 73 av 137 parkeringsanlegg var bruken av parkeringsplassene 50 prosent eller mindre enn planlagt. Inntektene ble følgelig lavere enn estimert og inntektene var ikke tilstrekkelige til å dekke løpende ugifter og vedlikehold. Det var heller ikke iverksatt tiltak for å sikre økt bruk av disse parkeringsfasilitetene.

Den tredje revisjonen var knyttet til driften av Kansai flyplassen ved Osaka. Flyplassen hadde mottatt store offentlige overføringer herunder lån. Flyplassen tapte imidlertid penger på

driften og man hadde derfor etablert et incentivsystem og en strategi for å øke lønnsomheten ved flyplassen. Revisjonen avdekket at flyplassen ikke klarte å nå målene om å øke lønnsomheten. Den japanske riksrevisjonen pekte på viktigheten av at flyplassen måtte bli drevet godt for å unngå avhengigheten av statlige overføringer.

### ***Spesialrapporter til nasjonalforsamlingen og regjeringen***

#### ***2 revisjoner***

I den ene revisjonen undersøkte den japanske riksrevisjonen om omleggingen av anskaffelsessystemet for bygging av motorveier hadde gitt ønskede resultater. Revisjonen fant at med det nye systemet ble flere tilbydere tilgjengelig og man oppnådde lavere kostnader. I tilfeller med lavere antall tilbydere opprettholdt man likevel kvaliteten. Den japanske riksrevisjonen pekte også på at evalueringen av det nye systemet kun var på forsøksstadiet og at selv om detaljeringen av kostnadene til tilbyderne hadde økt åpenheten rundt anbudsprosessen, var det fortsatt rom for mer detaljerte oppsett av tilbudene fra leverandørene.

Den andre revisjonen omhandlet også nye anbudssystemer for anskaffelser til flyplasser. Nye retningslinjer på bakgrunn av tidligere ulovligheter skulle sikre en bedre prosess. Revisjonen avdekket at den nye ordningen utestengte enkelte tilbydere, at tilbudsprisene ikke var godt nok dokumentert og at det var mangel på sanksjonsmuligheter i kontraktene med tilbyderne.

#### ***Oppsummert***

Gjennomgangen av revisjonene som ble presentert under de andre kategoriene enn den ordinære revisjonen for bygg og anlegg viser at den japanske riksrevisjonen i noe større grad har tatt utgangspunkt i de 3-e-ene. Man har i større grad vurdert måloppnåelse for statlige tiltak for å bedre anskaffelsesprosessene og i prosjekter hvor staten har bidratt finansielt.

### **Utdanning, vitenskap og teknologi**

Tabell 12 viser hvilke typer revisjon som er gjennomført innen utdanningsområdet i 2005–2006. Tabellen er bygget opp etter de samme prinsippene som tabell 9, men alle revisjonskategoriene er nye og derfor er kategoriene fra 1996 og 1997 utelatt.

*Tabell12 Innretninger av revisjonene innen utdanning, vitenskap og teknologi i 2005 og 2006, antall revisjoner og beløp disse representerte i millioner yen.*

Revisjonsinnretning/År og beløp	2005	Beløp: overbetaling	2006	Beløp: overbetaling
Overbetaling av subsidier for å sikre skolebygg mot jordskjelv på uriktig grunnlag (= revisjon av etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging)	1 rapportering og et ukjent antall enkeltsaker	4,27	9 rapporteringer og et ukjent antall enkeltsaker	41,03
Overbetaling av subsidier til private universiteter og videregående skoler på grunn av urettmessige krav (= revisjon av etterlevelse av regleverk og departementets oppfølging)	2 rapporteringer og et ukjent antall enkeltsaker	2,89	6 rapporteringer og et ukjent antall enkeltsaker	223,11
Forskere har bedt ulike leverandører om å utstede falske fakturaer for dermed urettmessig å kunne motta pengene selv (= revisjon av korrupsjon, svindel og departementets oppfølging)	-	-	4 rapporteringer og et ukjent antall enkeltsaker	20,4

Kilde: den japanske riksrevisjonen, årsrapporter for 2007 og 2008. Hva gjelder summeringene jf. kommentarer til tabell 9.

Tabell 12 viser at samtlige av revisjonene som ble gjennomført var rettet mot feil utbetalinger av statlige subsidier. Beløpsmessig var det offentlige og private universiteter og gymnaser fikk urettmessig utbetalt subsidier fordi det ble gjort krav på utbetalinger som det etter regelverket ikke var grunnlag for.

I tillegg ble det avdekket svindel med statlige midler ved at forskere ved ulike institusjoner samarbeidet med ulike leverandører om å utstede falske fakturaer som kunne refunderes med statlige subsidier for dermed å overføre disse statlige pengene til seg selv.

Tabellen viser at alle revisjonene var knyttet til etterlevelse av regelverket som ligger til grunn for utbetaling av subsidier samt at dette også kan skje gjennom ulovlige handlinger.

Kun én revisjon ble presentert utover de ordinære revisjonene i 2005–2006:



### ***Rapportering i henhold til lov om den japanske riksrevisjons § 36 – vurderinger og krav om å gjennomføre tiltak***

Den japanske riksrevisjonen gjennomførte én revisjon innen utdanningsområdet hvor man benyttet seg av retten angitt i loven om den japanske riksrevisjonens § 36. Revisjonen omhandlet fremstillingen av inntekter og utgifter og balansen ved sykehus som var underlagt nasjonale universiteter. Revisjonen avdekket at regnskapspraksisen ikke var ensartet mellom sykehusene og den japanske riksrevisjonen ba derfor sektordepartementet om å sikre lik fremstilling i fremtiden blant annet gjennom retningslinjer for dette arbeidet.

### ***Oppsummert***

Sammenlignet med revisjonene fra 1996–1997 synes det ikke å ha vært en utvikling i innretningen av hvilke typer revisjoner som ble gjennomført innen utdanningssektoren i 2005–2006. Alle revisjonene omhandler etterlevelse av regelverket og departementets oppfølging av dette regelverket.

### ***Skatt***

På lik linje med 1996 og 1997 gjennomførte den japanske riksrevisjonen undersøkelser av fastsettelse av skatter. I 2005 og 2006 ble det avdekket at henholdsvis 182 og 252 skattebetalere hadde fått feil fastsatt skatt som følge av at den japanske skatteetaten ikke fant feil og mangler i skattebetalernes egendeklareringer (selvangivelser). Dette medførte at tap av inntekter for den japanske staten på henholdsvis 515 millioner yen og 821 millioner yen.

Innen skatteområdet har det imidlertid også vært en økning i antall revisjoner innenfor øvrige rapporteringskategorier.

### ***Spesialbeskrivelser***

I 2005 ble det gjennomført en undersøkelse om innkreving av arveavgift under rapporteringen ”spesialbeskrivelser”. Den japanske riksrevisjonen mente at saksbehandlingen var for lang og at skattekontorene i større grad burde følge opp de som skulle betale arveavgift, men også at statlige kontorer som var involvert i dette arbeidet burde samarbeide tettere.

## ***Spesialrapport***

### **3 revisjoner**

I den ene revisjonen vurderte den japanske riksrevisjonen virkningene av omleggingen av skattesystemet for særskilte statlige virksomheter. Revisjonen analyserer regnskapene herunder overskuddene til disse virksomhetene, og konkluderer med at det var nødvendig med ytterligere undersøkelser for å konkludere rundt virkningen av endringer i skattesystemet.

Den andre revisjonen omhandlet også særskilte skattetiltak hva gjelder fastsettelsen av arveavgift for mindre eiendommer. Den japanske riksrevisjonen mente basert på undersøkelsene at Finansdepartementet i langt større grad måtte sjekke opplysningene som ble gitt for grunnlaget for arveavgift. I tillegg var det mangel på evalueringer av ordningen.

I den tredje revisjonen vurderte den japanske riksrevisjonen også tiltak innen skatteområdet, denne gangen knyttet til livsforsikringer. Revisjonen fant at svært mange skatteyttere benyttet seg retten til å trekke fra innbetalinger av livsforsikringspremier på skatten, samtidig som det syntes som om skatteyttere underrapporterte det de mottok fra forsikringsselskapene for å dekke medisinske utgifter. Man pekte også på at noen av tiltakene innen skattesektoren ikke hadde ønsket effekt når også de med høyest inntekt kunne dra nytte av systemet. Den japanske riksrevisjonen mente at Finansdepartementet og skattemyndighetene i altfor liten grad hadde gjennomført evalueringer av virkningene av endringer i skattesystemet. Det ble også pekt på viktigheten av å styrke kontrollen med skatteyternes deklarererte opplysninger.

### ***Øvrige revisjoner under andre sektorer***

I tillegg til de revisjonene som er omtalt over har den japanske riksrevisjonen gjennomført revisjoner innen andre sektorer. De ordinære revisjonene vil ikke bli beskrevet her fordi de i all hovedsak har samme innretning som revisjonene under de spesifikke sektorområdene som vist til over. Alle revisjonene under øvrige sektorer som er gjennomført og rapportert under de andre rapporteringskategoriene til den japanske riksrevisjonen vil bli presentert under.

### ***Rapportering i henhold til lov om den japanske riksrevisjon § 34 og § 36 – vurderinger og krav om å gjennomføre tiltak – øvrige sektorer og områder***

Innen denne kategorien har den japanske riksrevisjonen rapportert henholdsvis tre og åtte øvrige undersøkelser innen andre sektorer enn hovedsektorene som presentert over.

I 2005 omhandlet én av de tre revisjonene anskaffelser i nasjonalmuseet for kunst. Den japanske riksrevisjonen pekte i revisjonen på at nært alle innkjøp ble gjort gjennom direktekjøp og at man i for liten grad anvendte anbudsprosesser (= revisjon av anskaffelser).

Den andre revisjonen omhandlet utbetaling av pensjoner i Selvforsvarsstyrkene hvor man ikke hadde tatt hensyn til perioder hvor tjenstepersonell hadde vært i permisjon og annet fravær i beregningen av størrelsen på pensjonsutbetalingene (= revisjon av etterlevelse av regelverk).

Den tredje og siste revisjonen i 2005 vurderte innstalleringen av offentlige telefoner type 1 som blant annet skulle være tilgjengelige hele døgnet og kunne anvendes i ulykkessituasjoner. Revisjonene avdekket at dekningen av denne typen telefoner varierte og at i noen områder manglet denne typen telefoner i sin helhet. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at Det japanske telefonselskap (NTT) måtte gjennomgå innstalleringen av disse telefonene (= revisjon av aktiviteter og produkter).

To av de sju revisjonene i 2006 er knyttet til Selvforsvarsstyrkene, hvorav den ene omhandlet utbetalinger av bo-støtte til tjenstemenn som ble flyttet til andre tjensteposter i overgangsperioden til man fant et nytt sted å bo. Den japanske riksrevisjonen mente det var uheldig at man ved enkelte baser automatisk betalte ut midler ved overflytting uten å sjekke de faktiske utgiftene som hadde blitt påløpt ved overflytting av personell. Den andre revisjonen pekte den japanske riksrevisjonen på at man i for liten grad krevde betaling fra tjenstemenn som brukte elektrisk utstyr som TV og kjøleskap på basen når de var i permisjon (begge = revisjon av etterlevelse av regelverk).

I den tredje og den fjerde revisjonen tar opp temaet om anskaffelsesprosesser i henholdsvis Det japanske travelskap og Det nasjonale trykkeribyrået. I begge revisjonene mener den japanske riksrevisjonen at man i for stor grad bruker direktekjøp og man heller burde foreta innkjøp gjennom anbud for å sikre større konkurranse (begge = revisjon av anskaffelser).

Den femte og sjette revisjonen vurderte verdiene i underliggende etater. I den ene revisjonen mente den japanske riksrevisjonen at verdiene ikke ble presentert på en regnskapsmessig korrekt måte og i den andre revisjonen mente man at verdiene som var bokført var unødige høye og at disse verdiene heller burde bli overført til departementet som bedre kunne nyttiggjøre seg av disse verdiene (= revisjon av regnskap).

Den syvende og åttende revisjonen omhandler finansieringsordninger til ulike små og mellomstore virksomheter. I den ene revisjonen mente man at lånesystemet ikke fungerte optimalt fordi man i for stor grad gjorde seg avhengig av andre garantier for å yte lån hvilket innebar at man i for stor grad var i en situasjon hvor alle ventet på alle med å gi garantier. I den andre revisjonen mente den japanske riksrevisjonen at de statlige investeringene ikke ga de ønskede resultatene i de virksomhetene man investerte i og at man i større grad burde samarbeide med lokale myndigheter om disse midlene (= revisjon av aktiviteter og måloppnåelse).

### ***Særskilte beskrivelser***

Utover det som er omtalt over, ble det ikke gjennomført øvrige revisjoner disse to årene som gikk under betegnelse ”særskilte beskrivelser”.

### ***Spesialrapporter til nasjonalforsamlingen og regjeringen***

Den japanske riksrevisjonen utarbeidet sju revisjoner som inngikk under denne kategorien, fem i 2005 og to i 2006.

De fleste av disse undersøkelsene er omtalt under de spesifikke sektorområdene. De som ikke er presentert er knyttet til de statlige omorganiseringene på begynnelsen av 2000-tallet herunder etableringen av uavhengige administrative enheter. Undersøkelsene gjaldt 1) det statlige låneprogrammet (Fiscal Investment and Loan Program FILP) som er sentral i arbeidet med å innehente lånebidrag til den japanske staten i finansieringen av underskuddene på statsbudsjettet og 2) 25 enheter som ble skilt ut som uavhengige administrative enheter (jf. desentralisering av offentlig sektor som en del av new public management).

1) Statlige låneprogram: Det statlige låneprogrammet ble omorganisert på begynnelsen av 2000-tallet parallelt med endringer i virksomheter som er knyttet til dette låneprogrammet ved at de ble omgjort til uavhengige administrative enheter. Revisjonen avdekket at de nye virksomhetene som tok over for de tidligere virksomhetene påløpte nye underskudd og den japanske riksrevisjonen pekte derfor på viktigheten av at disse virksomhetene ikke påførte den japanske stat nye og større utgifter. Det ble også avdekket at kostnadene ved å utstede obligasjoner hadde økt.

2) 25 uavhengige administrative enheter: Revisjonen avdekket at det ble gjort feil i regnskapene vedrørende subsidierbare administrative kostnader. Man pekte også på at oppnåelsen av målene som var satt for disse administrative enhetene var mangelfull ved at resultatene ikke møtte de kvantitative indikatorene som hadde blitt satt for disse enhetene. I tillegg mente den japanske riksrevisjonen at enhetene i alt for stor grad foretok direktekjøp, og pekte derfor på at innkjøpsprosessen i disse enhetene burde bli mer åpne for å sikre en mer økonomisk innkjøpsordning. Den japanske riksrevisjonen viste også til at det var mangel på mål for enkelte av virksomhetene.

(begge = revisjon av måloppnåelse samt anskaffelser i den sistnevnte).

### ***Spesialrapporter etter anmodning fra nasjonalforsamlingen***

Den japanske riksrevisjonen mottok til sammen 12 anmodninger fra nasjonalforsamlingen i 2005–2006 om å gjennomføre revisjoner (7 i 2005 og 5 i 2006). Kun to av disse er presentert over. De øvrige presenteres under.

To av revisjonene gjelder Japans utviklingshjelp. Den ene revisjonen fant at betalingsprosedyrene for utsatte prosjekter ikke var tilfredsstillende, og at betalingene ikke skjedde i henhold til fremdriften i prosjektene som forutsatt. Revisjonen avdekket også at prosjekter ikke ble ferdigstilt innen angitt dato i planene og at ferdigstillingsinspeksjonen var mangelfull. Den japanske riksrevisjonen avdekket også at midler ikke hadde blitt brukt som forutsatt i enkelte prosjekter. Den andre revisjonen fulgte opp de to øverste forholdene om betalingsuregelmessigheter og konkluderte med at det fortsatt var nødvendig å følge med på dette fremover (= revisjon av aktiviteter).

En tredje revisjon omhandlet særskilte poster på statsbudsjettet som går under navnet spesialbudsjetter. Den japanske riksrevisjonen mente at informasjonen rundt denne delen av det japanske statsbudsjettet ikke er tilstrekkelig klar, og at man hvert år overfører penger til neste år og at midler ikke ble brukt. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at man i større grad måtte analysere budsjettgjennomføringen og tilpasse budsjettet etter tidligere erfaringer. Det ble også pekt på at det ikke hadde blitt satt standarder for utgiftstak for budsjettene og at det fortsatt var gap mellom budsjettbevilgningene og den faktiske bruken av midler i budsjettgjennomføringen (= revisjon av deler av statsbudsjettets gjennomføring herunder mangel på kobling mellom evaluering og utforming av budsjettet).

En fjerde revisjon omhandlet den finansielle situasjonen hos lokale myndigheter og man pekte i revisjonen på at det er for store gap mellom planlagt bruk av midler og faktisk bruk av midler hos de lokale myndighetene. Den japanske riksrevisjonen mente i lys av dette og den generelle økonomiske situasjonen i landet, at også lokale myndigheter burde gjennomgå de sosiale tjenestene som de tilbyr sine egne ansatte blant annet som følge av at ordningene i lokalforvaltningen kan være mer fordelaktig enn for statsansatte (= revisjon av budsjettgjennomføring og omfanget av tjenester i lokalforvaltningen).

En femte revisjon omhandler it-systemene i alle departementene. Den japanske riksrevisjonen pekte igjen på at innkjøpsprosedyrene herunder anbud var mangelfull. Systemene ble også i for liten grad brukt til å implementere datatjenester for publikum og at departementene i for liten grad klarte å ta ut den planlagte gevinstrealiseringen ved å innføre nye it-systemer. Den japanske riksrevisjonen mente også at sikkerheten til systemene kunne være mangelfull (= revisjon av anskaffelser og måloppnåelse).

En sjette revisjon vurderte et prosjekt som hadde som mål å revitalisere bykjerner hvor regjeringskontoret og åtte departementer var involvert. Den japanske riksrevisjonen pekte på at i 137 av 455 distrikter hadde man ikke i stor nok grad involvert de lokale beboerne i planarbeidet for prosjektet og at i enkelte distrikter var det mangel på kvantifiserbare mål for prosjektene. I nesten alle distriktene var man forsinket i gjennomføringen. Den japanske riksrevisjonen fant også at måloppnåelsen for gjennomføringen av et prosjekt for små og mellomstore virksomheter i dette byrevitaliseringsprosjektet var mangelfull i de fleste distrikter. Det ble også vist til at ulike faktorer kunne bestemme måloppnåelsen. Den japanske riksrevisjonen mente derfor at evalueringen av gjennomføringen av dette prosjektet burde styrkes på nasjonalt nivå (= revisjon av måloppnåelse).

En syvende revisjon omhandlet tjenesteforseelse i japanske allmennkringkastingen (NHK). Den japanske riksrevisjonen avdekket ingen svindel eller andre kritikkverdige forhold som kunne anses som utroskap. Det imidlertid pekt på at driften av de selvstendige enhetene under NHK burde drives på en mer effektiv måte blant annet ved å gjennomgå innkjøpsrutinene ved anskaffelser fra disse og at flere av disse enhetene hadde innestående store overskudd som for eksempel kunne gå som utbytte til NHK (= revisjon av anskaffelser).

En åttende revisjon tok for seg direktekjøp for hele regjeringsapparatet inkludert alle departementene. Den japanske riksrevisjonen pekte på at det var store muligheter for å gjennomføre flere anbudsprosesser og sikre en mer åpen og rettferdig innkjøpsordning i den japanske stat. I en niende revisjon som omhandlet innkjøp i forbindelse med utviklingshjelp pekte også på at det var rom for å bedre konkurransen mellom ulike leverandører. Den tiende revisjonen omhandlet også et lignende tema – inngåelse av servicekontrakter. Også her mente den japanske riksrevisjonen at man kunne gjøre mer for å sikre en mer økonomisk gjennomføring av denne typen tjenester (alle = revisjon av anskaffelse).

### ***Spesielle revisjoner***

Den japanske riksrevisjonen gjennomførte 22 undersøkelser i 2005–2006 som inngår som spesielle revisjoner. De som ikke er omtalt tidligere vil bli presentert under.

Fire av revisjonene omhandler innkjøpsrutiner til ulike statlige etater deriblant en underliggende etat av Selvforsvarsstyrkene og nasjonale universiteter. I alle revisjonene ble det avdekket at det var for lite konkurranse i innkjøpene og at ved en av de statlige etatene var hele innkjøpsprosessen med tilbydere rigget til (alle = revisjon av anskaffelse).

En femte revisjon omhandlet igjen utviklingshjelp og inneholder de samme elementene som omtalt tidligere (= revisjon av aktiviteter).

En sjette revisjon omhandlet en sak som ble tatt opp under den ordinære revisjonen – at det ved enkelte arbeidskontorer hadde vært alvorlige tilfeller av brudd på regnskapsloven herunder utstedelse av falske dokumenter ved innkjøp av varer. Den japanske riksrevisjonen var kritisk til mangel på internkontroll ved arbeidskontorene (= revisjon av regnskap).

En syvende revisjon vurderte en statlige finansiell garantiordning for små og mellomstore private virksomheter i lys av mangelen på finansieringsmuligheter i det private markedet. Revisjonen avdekket at tapene staten pådro seg i denne ordningen var som forutsatt, men at innkrevingen av lån var langt lavere enn det som var planlagt. Man pekte også på at det var svært store forskjeller i disse faktorene mellom de ulike statlige kontorene som administrerte ordningen. Den japanske riksrevisjonen mente det var viktig at man analyserte situasjonen gitt denne utviklingen og foretok eventuelle justeringer av programmet (= revisjon av aktiviteter).

Den åttende og niende revisjonene omhandler Det japanske postvesenet. I den ene revisjonen ble det avdekket flere avvik i prosedyrene for håndtering av post. Dette gjaldt blant annet postavgifter ilagt brev som ble sendt i samlede forsendelser. Den andre revisjonen undersøkte i hvilken grad Postvesenet hadde kontroll med kravet om det er satt et tak på for hvor mye enkeltpersoner og virksomheter kan ha inntestående i postbanken. Revisjonen avdekket både at et stort antall privatpersoner og private virksomheter hadde for høye beløp inntestående på sine kontoer og at Postvesenet ikke hadde fulgt rutinene med å varsle disse innskyterne om at sparebeløpene oversteg den lovgitte grensen (= revisjon av etterlevelse av regelverket).

En tiende revisjon undersøkte et statlig prosjekt med mål om å revitalisere japansk industri. Undersøkelsen omfattet kun i hvilken grad utestående lån hadde blitt tilbakebetalt, ikke om prosjektet i seg selv hadde bidratt til en vitalisering av Japans industri (= revisjon av aktiviteter).

En ellefte revisjon så på internkontrollen i statlige virksomheter. Den japanske riksrevisjonen vurderte internkontrollen til 50 virksomheter basert på kravet om økt internkontroll. I revisjonen ble det pekt på flere forhold som burde styrkes i virksomhetenes interkontroll. Dette gjaldt blant annet internkontrollens uavhengighet i virksomhetene, styrke planarbeidet og gjennomføringen av kontrollene og sikre tilbakemeldinger om resultatene fra kontrollene og kontrollere om kritikkverdige forhold blir fulgt opp (= revisjon av internkontroll).

### ***Oppsummert***

Gjennomgangen av de øvrige revisjonene for øvrige sektorområder viser at den japanske riksrevisjonen til en viss grad har endret noe av revisjonsarbeidet ved at flere av revisjonene har tatt utgangspunkt i en av de 3-e-ene. Den siste gjennomgangen viser at det er gjennomført flest revisjoner på anskaffelsesområdet blant de revisjonene som har blitt presentert under en av de ovennevnte kategoriene. Revisjonene viser at det ofte er mangel på konkurranse og at ved å øke konkurransen vil man kunne sikre et bedre tilfang av produkter og tjenester både hva gjelder pris og kvalitet. Den japanske riksrevisjonen er ikke eksplisitt på dette, men en må kunne anta at målet om en mer åpen anbudsprosess og mindre bruk av direktekjøp vil kunne motvirke korrupsjon.

Flere av revisjonene har også etterlevelse av regelverk som hovedfokus. Gjennomgangen viser også at en del av revisjonene undersøker måloppnåelsen i statlige virksomheter herunder



nyetablerte administrative enhetene som har blitt opprettet under desentraliseringsprosjektet til den japanske statsforvaltningen. En revisjon viser også til at det er for svak kobling mellom statlige evalueringer og utarbeidelsen av deler av statsbudsjettet. Dette er et meget sentralt poeng som vil bli diskutert i avslutningskapittelet.

## 5 Konklusjon

Hypotesen har vært at statlige reformer som passer inn under rammen av new public management vil påvirke og til og med endre på hvordan en riksrevisjon innretter sitt revisjonsarbeid. Dette er påvist i flere land inkludert i Norge. Denne oppgaven belyser hvordan denne situasjonen har vært i Japan – om de statlige reformene har innvirket på den japanske riksrevisjon i samme utstrekning som i andre land.

Den japanske riksrevisjonen viser selv til at revisjoner av offentlig effektivitet har vært gjennomført siden 1965 og at revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene er sentralt både i årene før de statlige reformene i 2001 og årene etter. Gjennomgangen av den japanske riksrevisjons organisering, kompetansen, metoder og revisjonsprosesser både før og etter de statlige reformene gir imidlertid i liten grad inntrykk av at den japanske riksrevisjonen gjennomfører revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene.

Gjennomgangen av den japanske riksrevisjonens årsrapporter for 1996 og 1997, noen år før reformene i den japanske statsforvaltningen viser at det i liten grad ble gjennomført revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene. Den enorme mengden regnskap og tilhørende bilag den japanske riksrevisjonen arbeider med viser at regnskapsrevisjon har en meget sentral rolle i den japanske riksrevisjonen. Enkelte unntak ble imidlertid identifisert ved at det også kunne vises til revisjoner hvor den japanske riksrevisjonen hadde vurdert måloppnåelsen til enkelte statlige tiltak. Ellers var det store delen av revisjonsarbeidet knyttet til kontroll med etterlevelse av regelverket med tilhørende kontroll med departementenes arbeid med å unngå den typen regelbrudd som ble avdekket. Denne typen revisjoner og selvsagt de Grunnlovsdefinerte oppgavene om å bekrefte statsregnskapene passer godt inn under det INTOSAI definerer som regnskapsrevisjon. Et annet interessant utgangspunkt for den japanske riksrevisjonen er kontrollen med offentlige bygg- og anleggsprosjekter med et ingeniørfaglig perspektiv. Det er ikke kjent at andre riksrevisjoner foretar denne typen revisjoner. Likevel må man på bakgrunn av definisjonene som INTOSAI legger til grunn for forvaltningsrevisjon med vekt på produktivitet, effektivitet og måloppnåelse konkludere med

at den japanske riksrevisjon i svært liten grad gjennomførte denne typen revisjoner på midten av 1990-tallet.

Videre er det vist at reformene i den japanske statsforvaltningen passer godt inn i rammen for new public management. Desentralisering og krav om bruk av evalueringer i offentlig forvaltning er sentrale deler av det som inngår i new public management. Samtidig vises det til at reformarbeidet ikke har vært like inngående som i andre land. Desentraliseringsarbeidet har gått tregt ved at kun enkelte statlige virksomheter har blitt etablert som uavhengige administrative enheter. Det har også blitt pekt på mangler i innføringen av kravet om gjennomføring av evalueringer i statsforvaltningen selv om dette er en lovpålagt oppgave. Den største svakheten er kanskje at de gjennomførte evalueringene ikke kobles til utarbeidelsen av statsbudsjettet. Dette poenget tas opp av den japanske riksrevisjonen i en egen revisjonsundersøkelse og understrekes i en artikkel i Government Audit Review som publiseres av den japanske riksrevisjonen. Nishikawa peker også på dette – at man i statsbudsjettet har vært for opptatt av å bevilge midler fremfor i større grad å interessere seg for hvordan disse bevilgningene blir anvendt og om hvilke resultater og effekter de har i det japanske samfunnet.

Man må likevel legge til grunn at reformene i den japanske statsforvaltningen i 2001 var av et omfang som burde påvirke arbeidet til den japanske riksrevisjonen i retning av å gjennomføre flere revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene. Årsaken er at motivasjonen og det sentrale bakenforliggende utgangspunkt er de enorme underskuddene på statsbudsjettene og den voksende statsgjelden. Uten omfattende reformer i statsforvaltningen med mål om å kutte i utgiftene og anvende statelige midler som setter målene i politikken i god sammenheng med virkemidler, vil det være svært vanskelig for den japanske stat å komme ut av den alvorlige situasjonen. Det blir heller ikke bedre av den demografiske utviklingen med stadig flere eldre sammenlignet med andelen av befolkningen som er i arbeidsfør alder. Reformene skulle bidra til kutt i offentlig sektor, bedre effektivitet og økt åpenhet i statsapparatet. Allerede før reformene i statsforvaltningen ble loven om den japanske riksrevisjonen endret og inn kom kravet om at den japanske riksrevisjonen skulle gjennomføre revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene. Man kan argumentere med at dette kun var en bekreftelse av anvendt praksis som Nishikawa hevder. Argumentet er holdbart i den forstand at den japanske riksrevisjonen peker på at det har blitt gjennomført effektivitetsrevisjoner siden 1965 og at den japanske riksrevisjonen i presentasjonen av seg selv også vektlegger at man gjennomfører revisjoner ut

fra de 3-e-ene før denne lovendringen kom. Likevel vil en lovendring indikere en forventning fra nasjonalforsamlingen om at den japanske riksrevisjonen skal på lik linje med å bekrefte de statlige regnskapene etc. også skal gjennomføre revisjoner med utgangspunkt i produktivitet, effektivitet og måloppnåelse. Enda større forventning av en omlegging av revisjonsarbeidet i tilknytning til reformene gir kommisjonen som la grunnen for dette reformarbeidet.

Kommisjonen pekte på at den japanske riksrevisjonen burde spille en svært sentral rolle i det statlige reformarbeidet. Loven om den japanske riksrevisjonen gir den da også et godt utgangspunkt til å påvirke reformarbeidet. Loven gir den japanske riksrevisjonen hjemler til særlig å peke på svakheter i blant annet administrative systemer og kreve tiltak når mangler og svakheter avdekkes i disse systemene.

Organiseringen av, den formelle kompetansesammensetningen, revisjonsprosessene og de grunnleggende metodene den japanske riksrevisjonen har lagt til grunn i sitt revisjonsarbeid etter reformene i den japanske statsforvaltningen, gir ingen indikasjon på at den japanske riksrevisjonen skulle endre innretningen av revisjonsarbeidet. På overflaten endret man imidlertid på rapporteringspraksisen ved å innføre nye rapporteringskategorier hvor den japanske riksrevisjonen kunne rapportere om andre forhold enn det som typisk skulle inngå i de mer tradisjonelle kategoriene. Fortsatt gjennomgår den japanske riksrevisjonen et meget stort antall regnskaper med tilhørende bilag. Gjennomgangen av de fleste revisjonene i den japanske riksrevisjonen for 2005 og 2006 viser at innen de tradisjonelle kategoriene har ikke revisjonspraksisen endret seg av betydning. Det er fortsatt tradisjonell regnskapsrevisjon som legges til grunn med hovedvekt på kontroll av etterlevelse av regelverket og følgelig departementenes internkontroll. Gjennomgangen av de øvrige rapporteringskategoriene viser for det første at antallet revisjoner som blir rapportert under disse har økt markant fra 1996–1997 til 2005–2006. Innholdet i disse revisjonene viser også at det har vært en dreining mot flere revisjoner med utgangspunkt i de 3-e-ene. Flere av revisjonene omhandler også regelverk og tradisjonelle regnskapsrevisjoner, men det gjennomføres flere revisjoner hvor man vektlegger måloppnåelse av statlige tiltak. Flere av disse revisjonene er også knyttet til de nye administrative enheter – altså enheter som skulle bidra til økt effektivitet i den japanske staten. Sentralt er det også at den japanske riksrevisjonen i visse tilfeller stiller spørsmål ved evalueringsaktivitetene til de reviderte enhetene – altså reviderer et sentralt virkemiddel som ble innført som en del av reformene i den statlige sektoren. Et annet trekk er at flere av revisjonene omhandler anskaffelsesprosessene i ulike deler av statsforvaltningen. I et stort flertall av disse revisjonene peker den japanske riksrevisjonen på at etatene i langt

større grad burde åpne for konkurranse og unngå direktekjøp for å sikre rimeligere og bedre innkjøp på veiene av den japanske stat. At problemer med korrupsjon har spilt en rolle i dette fokuset er nærliggende og anta, men et annet perspektiv i dette er at den japanske riksrevisjonen peker på viktigheten av økt konkurranse – også et begrep som er sentralt i reformer innen new public management.

Et spørsmål er om omleggingen av revisjonsarbeidet til den japanske riksrevisjonen har vært av et omfang som forventet eller om kunne ha forventet større endringer. Basert på erfaringer fra andre land kunne man nok ha hatt en forventning om mer omfattende endringer i revisjonsarbeidet – at en større del av revisjonene hadde lagt vekt på produktivitet, effektivitet, måloppnåelse og virkninger av statens gjennomføring av nasjonalforsamlingens vedtak og forutsetninger. En slik forventning må også knyttes til Kommisjonen som pekte på riksrevisjonens rolle i evalueringsarbeidet. En nærliggende årsak er at reformene i den japanske staten ikke har vært like omfattende som i andre land. En viktigere årsak vil man nok heller finne i uformingen av det japanske statsbudsjettet. Her er det mangel på informasjon om hvordan ulike tiltak og programmer fungerer og utgiftene i budsjettet er ikke nødvendigvis koblet direkte til mål og virkemidler. Et statsbudsjett er et svært grunnleggende dokument for arbeidet til en riksrevisjon, og uten at utformingen av dette budsjettet tydeliggjør sammenhengen mellom bevilgninger, virkemidler, mål og resultater, vil det kunne være vanskelig å få en enda tydeligere vektlegging av forvaltningsrevisjon i den japanske riksrevisjonen.

## Sammendrag

De fleste har hørt om riksrevisjonen, men de færreste vet kanskje hva en riksrevisjon faktisk gjør. En riksrevisjons rolle er å kontrollere hvordan den utøvende myndighet anvender statelige midler på veiene av nasjonalforsamlingen. Dette innebærer kontroll av de statlige regnskapene, men kontroll av produktivitet, effektivitet og måloppnåelse i statlig sektor kan også inngå i dette kontrollarbeidet. Den siste formen for kontroll benevnes gjerne forvaltningsrevisjon. Fremveksten av forvaltningsrevisjon kan blant annet knyttes til reformer i statlig sektor i flere vestlige land som Storbritannia, Norge og USA. Reformene var gjerne initiert at et mål om å effektivisere offentlig forvaltning og gikk under fellesbetegnelsen new public management. Riksrevisjoner er som regel uavhengige i statsforvaltningen, men organiseringen av statlig sektor, forventninger fra nasjonalforsamlingen og utforming av statsbudsjetter vil kunne påvirke en riksrevisjons arbeid.

Japan har også vært igjennom en prosess med reformer i statlige sektor som inngår i rammen for new public management. Hovedtemaet for oppgaven er å undersøke i hvilken grad reformene i den japanske statsforvaltningen har påvirket arbeidet til den japanske riksrevisjonen herunder om det i dag leges større vekt på gjennomføring av forvaltningsrevisjoner sammenlignet med årene før de store reformene i den japanske stat. Et underliggende tema er å vise i omfanget av reformene i den japanske statsforvaltningen i et new public management-perspektiv.

Hovedkonklusjonen er at det også i Japan kan påvises at revisjonsarbeidet og innretningene i revisjonene i den japanske riksrevisjon ble endret som følge av statlige reformer. Det kan også påvises at reformene i den japanske statsforvaltningen passer godt innfor rammene av new public management, men at de ikke har vært like omfattende som i andre land. Selv om revisjonsarbeidet har endret seg, er ikke endringene omfattende. Dette kan skyldes at omfanget av reformene, men like viktig er nok at den japanske nasjonalforsamling lenge har vært mest opptatt av å bevilge penger uten særlig interesse for hvilke resultater som man oppnår i statsforvaltningen på bakgrunn av bevilgningene. Et annet aspekt er at selv om man har innført krav om evalueringer av statlig sektor blir ikke denne informasjonen anvendt eller knyttet til utformingen av statsbudsjettet.

## Litteratur og kilder

- Angleryd Tony, *Implementation Guidelines for Performance Auditing*, Det internasjonale organisasjonen for høyere revisjonsorganer (INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions), 2004.
- Christensen Tom og Lægreid Per (redaktører), *New Public Management, The transformation of ideas and practice*, Ashgate Publishing Limited, Hampshire, 2005.
- Christensen Tom, *Regionale og distriktpolitiske effekter av New Public Management*, Notat til Effektutvalget, 2003 jf. for eksempel NOU 2004:19 Livskraftige distrikter og regioner, rammer for en helhetlig og geografisk tilpasset politikk, 2004.
- Christensen, Tom og Lægreid, Per: *Den fragmenterte staten – Reformer, makt og styring* Makt- og demokratiutredningen 1998–2003. Gyldendal, Oslo 2001.
- Clinton Bill, *My Life*, Hutchinson London, 2004.
- Den japanske nasjonalforsamling: <http://www.sangiin.go.jp/>
- Den norske Riksrevisjonen, *Retningslinjer for forvaltningsrevisjon*, Riksrevisjonen, 2004.
- Grimes William W, *Unmaking the Japanese Miracle, Macroeconomic Politics 1985–2000*, Cornell University Press, London 2001.
- Hood, A *Public Management for all Seasons?*, Public Administration, volume 69, 1991
- INTOSAIs revisjonsstandard, 1992–2009.
- Jansen Marius, *The Making of Modern Japan*, Harvard University Press, 2002.
- Lov om den japanske riksrevisjonen, tilgjengelig via hjemmesidene til den japanske riksrevisjon
- Lov om Riksrevisjonen
- McCargo Duncan, *Contemporary Japan*, Palgrave Macmillan, andre utgave, 2004.
- Narita Norihiko, *Changing Japanese Politics*, The Foreign Press Center Japan, 1999.
- Nishikawa Shinji この国の政治を変える会計検査院の潜在力, Riksrevisjonens potensial til å endre vårt lands politikk (fritt oversatt til norsk), 五月書房 Gogatsushobo, Japan 2003.
- OECD, *Economic Survey of Japan 2009: The fiscal policy response to the crisis and achieving fiscal sustainability*, 2009. Volume nr. 18, sidene 1–164.

- OECD, *Goernance in Transition: Public Management Reforms in OECD Countries*, 1995.
- Ogawa Kosaku, *International Journal of Government Auditing*, juli 1980.
- Pollitt Christoffer med flere, *Performance or Compliance? Preformance Audit and Public Management in Five Countries*. Oxford University Press, Oxford 1999.
- Pollitt Christopher med flere, *Public Management Reform, A Comparative Analysis*, Oxford University Press, Oxford 2000.
- Reglement for økonomistyring i staten, det norske Finansdepartementet, 2006.
- Retningslinje for forvaltningsrevisjon, Riksrevisjonene
- Sakurai Toru, 9<sup>th</sup> International Symposium on Public Sector Management: Accounting, Accountability and Governance. 23 juni 2009, Johannes Kepler University Linz-
- St.prp. nr. 52 (1984–85) Om reformer i statens budsjettssystem og endringer i bevilgningsreglementet og tilhørende Innst.S nr. 135 (1984–85).
- Stortingets bevilgningsreglement, Stortinget, 2005
- Stortingets hjemmeside
- The Economist, 5 september 2009.
- Understanding the Japanese Budget 2004, Det japanske finansdepartement 2004, <http://www.mof.go.jp/english/budget/brief/2004/2004.htm>
- Vanebo Jan Ole, *Kommunerevisoren* nr. 4, 1999.
- Woodal Brian, *Japan under Construction: Corruption, Politics, and Public Works*, University of California Press, 1996.
- Yamamoto Hiromi, *New Public Management – Japan's Practice*, Institute for International Policy Studies, Policy Paper 293, 2003
- 会計検査のあらまし – Årsrapport for den japanske riskrevisjonen med revisjonsresultater. Årsrapporter for revisjonsårene 1996 og 1997 som ble utgitt i henholdsvis 1998 og 1999, og årsrapporter for revisjonsårene 2005 og 2006 som ble utgitt i henholdsvis 2007 og 2008.
- 会計検査研究, *Government Auditing Review*, volume 14, mars 2007.
- 会計検査院, Den japanske riksrevisjonens hjemmeside: <http://www.jbaudit.go.jp/>